



Instituto Politécnico de Tomar

Escola Superior de Gestão de Tomar

Paulo Renato Lopes Fortes

PLANEAMENTO FISCAL

Dissertação de Mestrado

Orientado por:

Prof. Adjunto José Farinha

Co-orientador: Mestre Daniel Oliveira

Co-orientador: Dr. Arlindo Dinis

Dissertação apresentada ao
Instituto Politécnico de Tomar
para cumprimento dos requisitos necessários
à obtenção do grau de Mestre
em Auditoria e Análise Financeira

Dedico este trabalho aos meus pais.

RESUMO

A presente dissertação apresenta como objeto de estudo o Planeamento Fiscal, como uma ferramenta de gestão e não como uma ferramenta de evasão fiscal. Durante a elaboração desta dissertação poder-se-á ver que o sistema fiscal português aceita e até compactua com determinadas práticas de Planeamento Fiscal, como se pode verificar nos casos das deduções à coleta, das isenções e dos benefícios fiscais que a lei atribui.

De modo a perceber o tema e o seu enquadramento no sistema fiscal português o primeiro capítulo é dedicado a uma análise genérica deste sistema e da sua evolução entre outras questões pertinentes. Deste capítulo dois subcapítulos são dedicadas exclusivamente ao IRC mais especificamente a tributação dos residentes e dos não residentes.

A dissertação começa a definir-se nestes dois subcapítulos Tributação dos Residentes e a Tributação dos não Residentes. Com estes dois subcapítulos começa a perceber-se que o planeamento fiscal é um fenómeno mundial e que vai além deduções à coleta, das isenções e dos benefícios fiscais atribuídos pela legislação nacional.

Após perceber o sistema fiscal português, partimos para uma análise do tema planeamento fiscal. Na análise do tema iremos verificar as principais questões que estão na origem da elaboração de um plano fiscal. Durante esta análise levanta-se a questão da legitimidade do planeamento a confusão com outros conceitos e também a problemática dos paraísos fiscais e do planeamento fiscal internacional.

Palavras-chave: Sistema Fiscal, Fiscalidade Portuguesa, Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal, Fraudes Fiscais.

ABSTRACT

This work presents as study object the Tax Planning as a management tool and not as a tax avoidance tool. During the preparation of this work will be able to see that the Portuguese tax system accepts and even condone certain practices of Tax Planning, as can be seen in cases of deductions to the collection, exemptions and tax benefits that the law confers.

In order to understand the issue and its context in the Portuguese tax system the first chapter is devoted to a general analysis of this system and its development among other relevant issues. Two subchapters of this chapter are devoted exclusively to the IRC specifically the taxation of residents and non-residents.

The dissertation begins to define itself in these two subchapters Taxation of Resident and Nonresident taxation. With these two subchapters begins to realize that tax planning is a worldwide phenomenon and it goes beyond collecting deductions, exemptions and tax benefits offered by national legislation.

After realizing the Portuguese tax system, we set off for an analysis of the subject tax planning. In the theme of the analysis will verify the main issues that gave rise to the development of a fiscal plan. During this analysis raises the question of the legitimacy of planning confusion with other concepts and the problem of tax havens and international tax planning.

Keywords: Tax System, Portuguese Taxation, Tax Planning, Tax Evasion, Tax Fraud.

AGRADECIMENTOS

Ao longo da elaboração deste trabalho fui recebendo o apoio e incentivo de muitas pessoas, às quais gostaria de publicamente apresentar os meus agradecimentos.

Em primeiro lugar, o meu obrigado dirige-se aos meus orientadores Daniel Oliveira e Arlindo Dinis, de quem recebi indicações que me permitiram concluir a minha dissertação.

Desejo, também agradecer a amizade dos meus colegas da 3ª edição do Mestrado em Auditoria e Análise Financeira e a todos os professores.

Como é óbvio quero deixar uma palavra de apreço à minha família pelo incentivo, motivação e colaboração prestados.

Índice

RESUMO	v
ABSTRACT	vii
AGRADECIMENTOS	ix
1 Introdução	1
1.1 Contextualização da Investigação	1
1.2 Motivação e Interesse do Tema	1
1.3 Objetivos da Dissertação e Metodologia Adotada.....	2
1.4 Descrição da Estrutura da Dissertação.....	2
2 Revisão da Literatura	5
2.1 Introdução	5
2.2 Sistema Fiscal português	6
2.3 Composição do Sistema Fiscal Português	9
2.3.1 Impostos Sobre os Rendimentos	9
2.3.2 Lei Geral Tributária.....	11
2.3.3 Código do Procedimento e Processo Tributário.....	14
2.4 Tributação das Pessoas Coletivas	16
2.4.1 A base territorial do IRC	17
2.4.2 Incidência Real	17
2.4.3 Incidência Pessoal	18
2.4.4 Isenções	19
2.4.5 Sujeitos passivos que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.....	19

2.4.6	Sujeitos passivos que não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	25
2.5	Tributação dos não Residentes	26
2.5.1	Conceito de estabelecimento estável	26
2.5.2	Princípio da Residência e da Fonte	30
2.5.3	Dupla tributação.....	32
2.5.4	Não residentes com estabelecimento estável	39
2.5.5	Não residentes sem estabelecimento estável.....	42
2.6	Benefícios Fiscais	47
2.6.1	Conceito de benefício fiscal.....	48
2.6.2	Benefícios fiscais em sede de IRC	49
2.6.3	Benefícios fiscais relativos ao mecenato	53
2.6.4	Fiscalização.....	54
3	Planeamento Fiscal	57
3.1	Neutralidade Fiscal	57
3.2	Maximização da Eficiência Fiscal	59
3.3	Planeamento Fiscal elemento da planificação estratégica.....	60
3.3.1	Conceito Legal - DL 29/2008 de 25 de Fevereiro	63
3.3.2	Normas anti-abusos.....	67
3.3.3	Confusão com alguns conceitos.....	70
3.4	O Planeamento Fiscal Internacional	84
3.4.1	Sociedades Gestoras de Participações Sociais	85
3.4.2	Paraísos fiscais	93
3.4.3	Formas de utilização dos paraísos fiscais para o Planeamento fiscal	95
3.4.4	Prevenção e repressão do crime de branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo e a luta contra o planeamento fiscal abusivo.	98

4	Metodologia De Investigação	103
4.1	Introdução	103
4.2	Métodos de Pesquisa.....	103
4.3	Principais Fases na Pesquisa.....	104
4.4	Desenvolvimento de um Plano de Pesquisa	105
4.5	Preparação para a Recolha de Dados	105
4.6	Recolha da Evidencia.....	106
5	Exemplos	107
5.1	1º Exemplo.....	107
5.2	2.º Exemplo.....	109
5.3	3º Exemplo.....	113
6	Considerações Finais	115
6.1	Contribuições Teóricas e Praticas Do Estudo.....	118
6.2	Limitações Do Estudo/Propostas de Futuras Investigações.	118
7	Bibliografia	121

Índice de Figuras

Ilustração 1: Esquema de Tributação.....	21
Ilustração 2: Estabelecimento Estável em Portugal.....	26

Índice de Tabelas

Tabela 1: Números de casos de Planeamento comunicados.....	65
Tabela 2: Tipologias de Esquemas	66
Tabela 3: Situação Tributária	107
Tabela 4: LT/ IRC Liquidado	108
Tabela 5: Lucros Tributáveis Consolidados	108
Tabela 6: Resultados das Vendas	109
Tabela 7: IRC Liquidado	109
Tabela 8: Taxa de IRC.....	110
Tabela 9: Resultados Tributários.....	110
Tabela 10: IRC a Pagar.....	111
Tabela 11: Resultado Global	112
Tabela 12: Investimento	113
Tabela 13: Matéria Coletável	113
Tabela 14: IRC a Pagar.....	114

Lista de abreviaturas e siglas

AT- Autoridade Tributária

AF- Autoridade Fiscal

CC - Código Civil

CEJ - Centro de Estudos Judiciários

Cf. - Confira, confronte

CFEI – Crédito Fiscal de Investimento Extraordinário

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CGAA – Cláusula Geral Anti-abuso

CP - Código Penal

CRP - Constituição da República Portuguesa

CSC - Código das Sociedades Comerciais

CPPT- Código Do Procedimento e Processo Tributário

DGAIEC – Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo

DL - Decreto-Lei

DR- Decreto Regulamentar

EE- Estabelecimento Estável.

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

LGT - Lei Geral Tributária

LT- Lucro Tributável

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

PF- Planeamento Fiscal

RETGS- Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades

RGIT - Regime Jurídico das Infrações Tributárias

ROC- Revisores Oficiais de Contas

SGPS- Sociedades Gestoras de Participações Sociais.

TOC- Técnicos Oficiais de Contas

1 Introdução

No âmbito do Mestrado em Auditoria e Análise Financeira promovida pela Escola Superior de Gestão de Tomar do Instituto Politécnico de Tomar, auto propôs a elaboração de uma dissertação sobre o tema planeamento fiscal.

1.1 Contextualização da Investigação

Uma economia global vê a competição, não como uma luta pela influência ou como uma guerra, mas antes como um processo através do qual as sociedades descobrem e disseminam maneiras eficientes de fazer coisas.

A globalização é simultaneamente um facto e uma ideologia. Como facto, ela é um passo na construção do mercado global, que teve Marx um dos seus primeiros teorizadores, ao considerar o mercado mundial como um espaço natural de desenvolvimento do modo de produção capitalista, no seu tempo, um capitalismo de índole essencialmente industrial. Hoje, após a queda do sistema Brettons-Woods e a consolidação da liberdade de circulação de capitais, a globalização assume natureza essencialmente financeira.

Num mercado global vocacionada para a vertente financeira, surge o planeamento fiscal que atende aos objetivos das empresas reduzirem o imposto a pagar, de modo a concorrer num mercado global, deste modo as contribuições fiscais terão um impacto mínimo na tomada de decisões.

1.2 Motivação e Interesse do Tema

Como todos sabemos a carga fiscal em Portugal e em muitos países é elevada, e os diversos sistemas fiscais estão em constante concorrência, consequentemente faz com que se aumentem os casos de evasão e fraude fiscal. Muitas vezes a falta de conhecimento ou a intenção de não pagar os impostos leva os contribuintes para caminho da evasão e/ou fraude fiscal quando a legislação possibilita-nos elaborar planos fiscais de modo a reduzir e/ou eliminar os impostos a pagar.

A motivação para esta temática deve-se à vontade de perceber melhor o planeamento fiscal, como é que a legislação coabita com este tema. Além disso é necessário perceber a diferença entre o planeamento fiscal e outros conceitos.

O interesse para o tema, que aborda o planeamento fiscal relaciona-se com o facto de ser um tema global que não reúne consenso entre a doutrina.

1.3 Objetivos da Dissertação e Metodologia Adotada

O Objetivo desta dissertação é examinar o tema Planeamento Fiscal com o objetivo de perceber a legalidade da redução do custo fiscal. Ainda perceberemos o enquadramento do Planeamento Fiscal de acordo com o código de IRC (Imposto sobre Rendimento das pessoas Coletivas) e o EBF (Estatutos dos Benefícios Fiscais). Para alcançar tal objetivo será necessário identificar os principais aspetos do Planeamento Fiscal, CIRC (Código do Imposto sobre Rendimento das pessoas Coletivas) e o EBF.

Com o desígnio de alcançar o objetivo proposto, a pesquisa a ser realizada será qualitativa, explorando fontes secundárias com vista a facilitar a compreensão do tema.

1.4 Descrição da Estrutura da Dissertação

A presente dissertação é composta por seis capítulos. O primeiro capítulo trata-se desta introdução, aonde contextualiza-se a investigação dá-se a conhecer a pertinência do tema e uma breve descrição dos objetivos e da metodologia adotada. Por fim a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo contém a revisão da literatura utilizada como base para a realização da investigação. Inicia com uma apresentação sobre o tema posteriormente aborda o sistema fiscal português e a sua composição. Aborda ainda temas como: neutralidade fiscal, maximização da eficiência fiscal, tributação das pessoas coletivas, tributação dos não residentes e os benefícios fiscais.

O terceiro capítulo aborda o tema planeamento fiscal em que se explica que é mais do que um mero instrumento de redução da tributação é também um importante instrumento de gestão. Neste capítulo é abordado a legislação portuguesa sobre o planeamento fiscal, os paraísos fiscais e a sua importância no planeamento fiscal internacional, as normas que limitam o uso abusivo deste instrumento. Poderá constatar a diferença entre planeamento fiscal e outros conceitos.

No quarto capítulo é descrito a metodologia a ser utilizada no processo de investigação. Especifica a natureza da investigação, os métodos de recolha de dados, as fases da investigação e a filtragem das informações recolhidas.

No quinto capítulo é uma pequena demonstração prática sobre como este instrumento pode ser muito mais do que um instrumento fiscal, pode ser um instrumento estratégico para a gestão.

O sexto capítulo contempla as conclusões desta dissertação, com as principais contribuições teóricas e práticas, e a apresenta suas limitações sugere futuras pesquisas. Por fim, incorpora-se às referências bibliográficas que permitira a fundamentação teórica.

2 Revisão da Literatura

2.1 Introdução

As empresas estão constantemente a tentar criar valores para os seus *stackholders*, deste modo tentam reduzir ao máximo os custos operacionais e também tentam que os impostos tenham um impacto mínimo nos resultados líquidos.

A conciliação dos fatores de produção com outros fatores de modo a criar valores (nomeadamente através do planeamento fiscal) faz com que a expectativa de lucro aumenta e consequentemente atraia mais *stackholders*. Para uma empresa num mercado global a criação de valores e a capacidade de manter os *stackholders* satisfeitos são de extrema importância.

Deste modo, com esta dissertação abordarei o sistema fiscal português de modo a compreendermos como o Planeamento fiscal é aceite pela legislação interna.

Este tema é relevante não só apenas pela sua principal característica, pagar menos imposto, mas também assume especial relevância pelo facto de ser um tema desconhecido por muitos e considerado ilegal por outros. A elaboração de um Plano Fiscal pode ser considerado ilegal por muitos advém do facto de muitas pessoas associarem o conceito de Planeamento Fiscal aos esquemas de fraude e evasão fiscal em alguns casos com o apoio de auditores, contabilistas e ou advogados. Esta é uma ideia errada, já que a elaboração de um plano fiscal está ao alcance de qualquer micro empresário.

Os limites e as penalizações estão definidos na lei, ultrapassar estas fronteiras é o que nos coloca já no campo da evasão e fraude fiscal.

Planeamento fiscal é um instrumento que cria valores para a empresa tendo em conta que reduz o imposto a pagar. Como será demonstrado no desenvolvimento, a diferença entre o Planeamento Fiscal e a evasão/fraude fiscal reside no facto de o Planeamento Fiscal ser aceite pela lei.

2.2 Sistema Fiscal português

O sistema fiscal português é baseado na CRP (Constituição da República Portuguesa), que define os princípios orientadores, sobretudo no que se refere ao tipo de impostos e os direitos e garantias dos contribuintes. Segundo o artigo 103.º da CRP “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”. Ainda segundo o artigo 103.º da CRP determina que os impostos são criados por lei, logo é da responsabilidade da Assembleia da República definir a incidência e a taxa. O artigo 104.º da CRP estabelece princípios gerais sobre o modo como são distribuídos os encargos tributários entre as várias categorias de contribuintes: pessoas coletivas e pessoas singulares.

Os princípios fundamentais da CRP por regra são respeitados (com limitação material do poder político), aqui interessa-nos especialmente considerar os princípios do Direito Fiscal, também consagrados, em grande parte, na CRP. Irei, abordar os princípios da legalidade, da igualdade e da eficiência funcional do sistema tributário:

A. Princípio da legalidade

Segundo Sanches (2001) a conceção clássica do princípio da legalidade fiscal atribui ao parlamento - enquanto representante dos contribuintes - uma competência exclusiva para aprovação das leis fiscais. Essa tradição de auto-tributação expressa na decisão da assembleia parlamentar em matéria fiscal que é retomada pela CRP quando esta determina, com acentuado ênfase, que os impostos são criados por lei. É também a lei que deverá delimitar “a incidência” – o conteúdo objetivo e subjetivo da previsão da lei fiscal - “a taxa”, como a principal decisão quantificadora da dívida fiscal e “os benefícios fiscais” como derrogações que são do princípio da generalidade tributaria, além das “garantias dos contribuintes”¹.

Ainda segundo o mesmo autor o princípio da legalidade desdobra-se atualmente em dois grandes princípios, correspondentes à legalidade em sentido amplo e em sentido restrito:

- **O princípio da preeminência da lei** (regra da conformidade), pelo qual os atos da Administração não podem ser contrários à lei material;

¹N.º 2 do artigo 103.º da CRP

- O **princípio da reserva de lei** (regra de compatibilidade), pelo qual cada ato concreto da Administração carece de autorização da lei material.

No princípio da reserva de lei, por sua vez, ainda se podem considerar:

- A **reserva de lei material**: a conduta da Administração pode ser autorizada por qualquer norma geral ou abstrata – lei constitucional, lei ordinária ou regulamento;
- A **reserva de lei formal**: a conduta da Administração tem de ser autorizada por lei criada pelo órgão competente e revestida da forma externa legalmente prescrita.

Convém salientar que o princípio da legalidade implica ainda a atribuição aos cidadãos de um verdadeiro **direito de resistência** aos impostos inconstitucionais, conforme estabelece o n.º 3 do artigo 103.º da CRP².

B. Princípio da igualdade

O Princípio da igualdade garante igualdade de todos os cidadãos perante a lei e impõe que os impostos sejam estabelecidos equitativamente, de modo a que os cidadãos com capacidade contributiva similar sejam tributados de forma similar. Este princípio, como temos visto, é um dos requisitos fundamentais para aplicar determinada carga tributaria á um determinado rendimento³.

Deste modo, e de acordo com Pereira (1994), a igualdade tributária (justiça ou equidade) deve traduzir-se numa uniformidade de tributação, conceito que tem evoluído com o tempo e que atualmente é entendido como *igualdade de sacrifícios*.

Como refere Sanches (2001:164), a igualdade tributaria como objetivo legal e como resultado efetivamente alcançado só pode ter lugar se o legislador fiscal escolher como objeto de imposto factos e circunstâncias que sejam índices adequados da capacidade contributiva de cada sujeito passivo e que dote a Administração Fiscal, como órgão de aplicação da lei fiscal, dos meios adequados para obter o seu cumprimento. Para assegurar a igualdade fiscal a lei tem de garantir uma generalização efetiva da distribuição dos

² N.º3 do Artigo 103.º da CRP - Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

³ O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013 baseou a fundamentação de algumas das decisões tomas com base no princípio da Igualdade.

encargos tributários, não apenas por via da sua formulação (previsão normativa mas também através do seu cumprimento generalizado).

Pereira (1994) após ter defendido a justiça comutativa, que conduziria a um imposto igual para todos os cidadãos, reconheceu-se que os homens embora iguais como pessoas já são desiguais como indivíduos e passa a prevalecer a justiça distributiva, que conduzia a imposto igual para igual situação de base (proporcionalmente), até que a teoria marginalista do rendimento veio esclarecer que a inutilidade da tributação é mais forte ou mais fraca consoante a menor ou maior quantidade de bens disponíveis. Então, a igualdade de sacrifícios não se atinge com a justiça distributiva, mas sim com a justiça social, que conduz a imposto igual para igual capacidade tributária, implicando a aplicação de taxas sucessivamente mais elevadas à medida que o rendimento ou o capital aumentam.

C. Princípio da Eficiência Funcional do Sistema Fiscal

De acordo com Pereira (1994:17) “este princípio, visa garantir que o sistema fiscal seja adequado à satisfação das necessidades financeiras do Estado e também a prossecução de todos os seus objetivos políticos, qualquer que seja a sua natureza (económica, social; de defesa, cultural, etc.)”. Tal está implicitamente consagrado na CRP, pois, tal com já vimos, o sistema fiscal, nos termos do artigo 103.º, deve contribuir não só para «a satisfação das necessidades financeiras do Estado» mas também para «uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza» e, ainda, para a consecução dos objetivos previstos no artigo 104º da CRP⁴.

Resumindo o princípio da eficiência fiscal tem por objetivo assegurar uma distribuição justa da carga fiscal, uma vez que quando alteram a carga fiscal provocam um efeito rendimento e um efeito substituição. Segundo Pereira (1994) o efeito rendimento resulta do facto da criação de um imposto, diminuir o rendimento disponível e o poder de compra, da pessoa que o suporta. Por outro lado, a alteração fiscal pode levar o contribuinte a

⁴«1.O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.

4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.»

substituir uma atividade por outro ou o consumo de um bem por outro, o que determina o efeito substituição.

Em suma a CRP disponibiliza os mecanismos necessários para que o legislador possa construir um sistema fiscal mais equitativo.

2.3 Composição do Sistema Fiscal Português

Como já foi referido anteriormente a base do sistema fiscal português é a CRP, que define os princípios orientadores, nomeadamente no que se refere ao tipo de impostos e os direitos e garantias dos contribuintes. O sistema fiscal português é constituído por um conjunto de impostos que incidem sobre o património, rendimento a despesa e ainda as contribuições para a segurança social.

Conforme Correia (2004) a tributação do rendimento opera-se através do IRS e o IRC. Em que o primeiro incide sobre os rendimentos das pessoas e que define os princípios orientadores, nomeadamente no que se refere ao tipo de impostos e os direitos e garantias dos contribuintes. Já o segundo é um imposto que incide sobre o lucro das sociedades, obtido em determinado exercício económico que normalmente coincide com o ano económico. O imposto sobre o património encontra-se afeto as autarquias onde se localizam. Um dos impostos é o IMT que incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre bens. Outro é o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) que incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados em território português.

Ainda refere que na tributação da despesa incluem-se o imposto sobre valor acrescentado, imposto sobre produtos petrolíferos, imposto sobre o consumo do tabaco, imposto sobre o consumo de bebidas alcoólicas, o imposto único circulação e o imposto selo.

2.3.1 Impostos Sobre os Rendimentos

Os impostos sobre o rendimento são impostos que atingem os rendimentos, os lucros e os ganhos de capital. Incidem sobre os rendimentos efetivos ou presumidos de pessoas singulares famílias, empresas e administrações privadas.

Como uma exigência do n.º 1 do artigo 104.º da CRP, foi criado⁵ o IRS e o IRC que entraram em vigor no dia 1 de Janeiro de 1989, aprovados pelo DL442-A/88 de 30 de Novembro e pelo DL442-B/88 de 30 de Novembro.

- **Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas**

O Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas- CIRC- entrou em vigor em 01 janeiro de 1989 e foi aprovado pelo DL (Decreto Lei) nº 442-B/88, de 30 de Novembro. Desde a sua publicação este diploma tem sido objeto de múltiplas alterações. O DL nº 159/2009, de 13 de julho, procedeu à adaptação do Código IRC (Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Singulares) às Normas Internacionais de Contabilidade adotadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo DL nº 158/2009, de 13 de Julho.

O IRC (Silva A. V., 2007):

- Onera o rendimento de uma empresa e não o seu património;
- Incide sobre a manifestação direta da capacidade contributiva;
- É periódico, porque a tributação é em regra anual, por sucessivos períodos de tributação, podendo ou não coincidir com o ano civil;
- É estadual, porque o Estado é o sujeito ativo da relação de tributação e as regiões autónimas são entidades credoras de imposto gerado nas suas regiões;
- É real, porque tributa o rendimento das pessoas coletivas, sem atender á situação pessoal;
- É principal, porque é autónomo ao nível normativo e ao nível das relações tributárias concretas;
- É global, porque incide sobre a totalidade dos rendimentos auferidos.

A base do IRC é o Lucro. Na definição do Código, aquele consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação com as correções constantes da mesma lei. É um conceito extensivo que engloba todo e qualquer incremento patrimonial. O IRC incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos no

⁵ Estes Impostos foram criados devido à necessidade de um imposto de carácter único e progressivo, conforme o n.º 1 do artigo 104.º da CRP «O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.»

estrangeiro, no caso das entidades com sede ou direção efetiva em Portugal. No caso da sede ou direção efetiva ser no estrangeiro, o IRC incide apenas sobre os rendimentos que têm a sua localização no território português. No caso de uma empresa estrangeira optar por ter uma sucursal em Portugal ou um “estabelecimento estável “ previsto no CIRC (Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas).

- **Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares**

O Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (CIRS) entrou em vigor em 01 Janeiro de 1989 pelo DL n.º 442-A/88, de 30 de Novembro. Desde a sua publicação muitas foram as alterações introduzidas neste diploma.

Para Sanches (2001) as características principais do IRS decorrem de um princípio constitucional que consagra a progressividade do imposto⁶, com o objetivo de diminuir as desigualdades sociais. O IRS é um imposto nacional, estadual, direto, pessoal, subjetivo e progressivo por escalões, que tributa o valor anual dos rendimentos auferidos por pessoas singulares ou físicas. Na verdade, este imposto incide sobre o valor anual dos rendimentos dos contribuintes singulares, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

Ainda refere que trata-se de um sistema que trata de forma unitária e global os rendimentos, configurando a sujeição do conjunto dos rendimentos das várias categorias a uma técnica tributária uniforme. O legislador pretendeu com esta fórmula⁷, cumprir o que está consagrado no preceito constitucional acima indicado.

2.3.2 Lei Geral Tributária

A Lei Geral Tributária⁸ (LGT) enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. A Assembleia da República decreta, nos termos dos artigos 161.º, alínea d), 165.º, n.º 1, alíneas b) e d), e 166.º, n.º 3, da Constituição, o seguinte:

⁶ Artigo 104º da Constituição da República portuguesa

⁷ Formula que permite integrar uma estrutura única e progressiva de taxas, enquanto instrumento ótimo de personalização e redistribuição secundária de rendimento

⁸ Aprovada pelo DL n.º 298/98, de 17 de Dezembro

1. Fica o Governo autorizado a aprovar uma lei geral tributária donde constem os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e a articulação dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes.
2. A lei geral tributária visará aprofundar as normas constitucionais tributárias e com relevância em direito tributário, nomeadamente no que se refere à relação tributária, ao procedimento e ao processo, com reforço das garantias dos contribuintes, da participação destes no procedimento, da igualdade das partes no processo e da luta contra a evasão fiscal, definindo os princípios fundamentais em sede de crimes e contraordenações tributárias⁹.

A LGT vem consagrar expressamente o que constava implicitamente nas normas de incidência dos impostos. Entre as normas que consagra destacaremos:

- **A Interpretação**

Na interpretação, não se pode transcender a linguagem, a construção linguística (sintático-formal) para afirmar um significado que não está expressa na lei. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.

Do ponto de vista dos órgãos que realizam a interpretação podem-se referir (Silva A. V., 2007):

- a) **Interpretação Autêntica**, emanada de um órgão legislativo como por exemplo a Assembleia da República ou o Governo, e é feita através de uma Lei interpretativa¹⁰.
- b) **Interpretação oficial** é a que é feita de valor inferior ao da norma interpretada. Esta interpretação pode vincular em termos de obediência hierárquica (interpretação que o Ministro der por despacho a certa norma pode ser vinculativa

⁹ Lei n.º 41/98 de 4 de Agosto

¹⁰ As normas interpretativas são disposições legais que visam aclarar o sentido de outras normas ou de expressões usadas nas normas jurídicas, quer do mesmo diploma quer de diplomas anteriores.

para o seu ministério, por obediência hierárquica); não vincula para além disso e designadamente não vincula os tribunais.

c) ***Interpretação judicial*** é a que é feita pelos tribunais num processo (salvo o caso particular dos assentos). Só tem valor vinculativo no processo em si. Fora disso, pode persuadir pela força da exatidão dos argumentos, não mais.

d) ***Interpretação doutrinal*** ou ***livre*** é aquela que é feita pelos juristas, pelos órgãos administrativos ou por particulares. Não tem qualquer força vinculativa; apenas o valor persuasivo que resulta da coerência lógica da argumentação.

e) ***Interpretação Administrativa*** que é feita por diversos agentes da Administração Fiscal.

A interpretação não deve ficar só na letra da lei, mas sim recorrer a todas as potencialidade de transmissão do pensamento que se podem retirar da análise jurídica do preceito, e assim fazem uma interpretação lógica ou racional das leis.

- **Aplicação da Lei Tributaria no Tempo**

Esta temática tem interesse para saber o início da vigência das normas fiscais, a cessação da vigência das normas fiscais e a sucessão de normas fiscais no tempo. Em termos de aplicação da lei, aplica-se a lei que vigora no momento da ocorrência do facto gerador. A cessação verifica-se com a revogação, por qualquer meio, da lei. O direito dos impostos rege-se pelo princípio constitucional e legal da proibição da retroatividade. Este, como decorre do que dissemos, apresenta dois níveis: o nível constitucional e o nível legal.

O artigo 103.º da CRP, veio dispor que “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”

- **Aplicação da Lei Tributária no Espaço**

No nº 1 do artigo 13º da LGT verifica-se o princípio da territorialidade objetiva ou real e no nº 2 do artigo princípio da territorialidade pessoal ou subjetiva.

Agostinho Silva (2007) analisa o elemento de conexão entre os diversos impostos e a sua fonte. Nos impostos sobre o rendimento os elementos de conexão são a residência do beneficiário e o local da produção do rendimento. O primeiro elemento leva à tributação do

rendimento total do contribuinte, em que se verifica o princípio da universalidade ou do rendimento mundial. O segundo conduz a uma tributação limitada dos rendimentos obtidos no território como acontece no caso dos não residentes.

Em sede da tributação do património e/ou do capital também se verificar os mesmos elementos de conexão acima referidos, mas como é facilmente compreensível o elemento de conexão aplicado é a lei do lugar da situação dos bens patrimoniais (*lex rei sitae*).

Em relação aos impostos sobre o consumo os elementos de conexão são a origem ou o destino dos bens transacionados. A regra é de que os impostos devem ser lançados no país de consumo, fazendo com que o benefício reverta a favor do Estado em que os bens são consumidos. Por exemplo, na prestação de serviços a tributação é feita onde os serviços são materialmente executados. No país de origem em que o bem foi produzido geralmente procede-se à isenção com restituição (ex. IVA) ou isenção (impostos monofásicos como os IECs) do imposto no momento da exportação.

É também pelo princípio do destino que se continuam a reger as transações intracomunitárias, embora existissem e existam tentativas para que o elemento de conexão passe para o país de origem. Nesta última situação há a oposição dos países economicamente mais fracos que, sendo mais dependentes da importação, perderiam uma grande perda de receitas do IVA.

2.3.3 Código do Procedimento e Processo Tributário

O CPPT está incluído na justiça tributária. A justiça tributária compreende o conjunto de normas jurídicas que desempenham uma função protetora das posições jurídicas (dimensão subjetiva) ou de determinados valores emergentes das normas de direito tributário substantivo (dimensão objetiva), tem como finalidades:

- Regulamentação dos procedimentos e processos para a proteção das posições jurídicas subjetivas dos sujeitos passivos/ contribuintes;
- Proteção de certos valores e bens jurídicos valiosos como por exemplo: legalidade da atuação da administração tributária; igualdade tributária, correta execução da política orçamental, verdade material, etc.

A aprovação da LGT¹¹ implicou uma reforma fiscal aos vários códigos e leis tributárias, designadamente do Código de Processo Tributário, aprovado pelo artigo 1.º do DL n.º 154/91, de 23 de Abril.

Posteriormente é feita uma grande revisão com a aprovação do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro e o Código de Procedimento Tributário passa ser o Código de Procedimento e de Processo Tributário. Essencialmente ficará a ser um código de processo judicial tributário e das execuções fiscais, sem prejuízo de complementar a regulamentação do procedimento tributário efetuada pela lei geral tributaria, o que é feito no título II do CPPT. As modificações introduzidas no CPPT visam também objetivos gerais de simplicidade e eficácia.

O Código de Procedimento e de Processo Tributário não se aplica apenas aos impostos administrados tradicionalmente pela AT (Autoridade Tributaria). Fica também claro que se aplica ao exercício dos direitos tributários em geral, quer pela DGCI, quer por outras entidades públicas, designadamente a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), quer inclusivamente por administrações tributárias não dependentes do Ministério das Finanças. Foram eliminadas todas as referências ao Código de Processo Tributário que inviabilizavam ou dificultavam a sua aplicação por parte das referidas entidades, sem prejuízo de se salvaguardar o disposto no direito comunitário ou em lei especial que pontualmente aponte para soluções diferentes das consagradas no presente Código

O artigo 10º do CPPT define as competências da administração tributaria, estas competências permite a AF analisar os atos dos contribuintes de modo a definir se há indícios de fraude ou evasão fiscal. No caso de o AT detetar estes indícios, a alínea f) do n.º 1 do artigo 10.º lhes permite instaurar processos de modo a recuperar o devido imposto.

No caso de AF querer instaurar algum processo de execução fiscal devera respeitar os prazos¹² definidos no artigo 20º do CPPT e também proceder as devidas notificações ao contribuinte, conforme o n.º2 do artigo 26.º do CPPT que diz “ As notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o ato

¹¹ Aprovada pelo artigo 1.º do DL n.º 298/98, de 17 de Dezembro

¹² Ver o artigo 279.º do CC relativamente aos prazos.

notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.”. No caso do não cumprimento dos procedimentos definidos no n.º 2 deste artigo o n.º 1 define que qualquer ato da AF que afeta o direito do contribuinte não será válida.

Convém ainda destacar o artigo 37.º do CPPT, que prevê que se as notificações não contiverem toda a fundamentação exigida, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omissos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.

Um dos pontos que distingue o Planeamento da Fraude Fiscal e da Evasão fiscal é a forma como respeitem a lei ou não. Para prevenir situações abusivas o artigo 63.º do CPPT que remete para a LGT¹³. De referir ainda que o n.º 4 do artigo 63.º do CPPT defende o direito do contribuinte, ao garantir que as normas anti-abuso só serão aplicadas após uma audição prévia com o contribuinte e o n.º 8 do mesmo artigo considera não aplicável as normas anti-abuso do n.º 1 do artigo 63.º se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de 150 dias.

Com uma breve análise do Sistema Fiscal Português, podemos considerar que o legislador deseja que os impostos tenham uma natureza justa e perfeita de modo a evitar falhas no sistema fiscal.

2.4 Tributação das Pessoas Coletivas

A tributação das empresas é operada, fundamentalmente, através do IRC. Veio substituir a Contribuição Industrial, o Imposto sobre a Indústria Agrícola, o Imposto de Mais-Valias, a contribuição Predial, o Imposto de Capitais, o Imposto complementar e, em parte o Imposto selo.

O IRC é um imposto sobre o lucro tributável das pessoas coletivas de direito público ou privado, que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola,

¹³ N.º 2 do artigo 38.º da LGT

com sede ou direção efetiva em território português, bem como sobre os rendimentos de pessoas coletivas não residentes, mas com rendimentos tributáveis gerados no território português¹⁴.

Trata-se de um imposto que assenta na teoria do incremento patrimonial, teoria essa que consiste na diferença entre o valor do património no início e no fim do período de tributação. No âmbito da definição de alterações incluem-se tanto o rendimento regular, como os incrementos obtidos a título regular, como ainda os obtidos a título excecional, seja de forma onerosa ou gratuita.

No caso das entidades residentes, o IRC incide sobre todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português. No caso das entidades não residentes, os rendimentos incidirão sobre os obtidos em território português e apenas neste.

2.4.1 A base territorial do IRC

Em termos territorial IRC vai se recair, segundo o artigo 4.º do CIRC, “(.) às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português (...)”.

Em relação “pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português”, a legislação portuguesa reserva o direito de tributação ilimitada: IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português¹⁵.

Já no caso de “as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos” vigorando aqui um critério real ou material que conduz a uma sujeição fiscal limitada: o IRC incide apenas sobre os rendimentos que tem a sua fonte em território português (Sanches, Manual de Direito Fiscal, 2001).

2.4.2 Incidência Real

O imposto incide sobre os rendimentos obtidos no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos (mesmo quando provenientes de atos ilícitos).

¹⁴ Artigo 2.º do CIRC.

¹⁵ Cf. N.º1 do Artigo 4.º do CIRC

São tributados com base no lucro:

- Os residentes que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.
- Os não residentes que disponham em Portugal de estabelecimento estável e não sejam tributados em IRS.

São tributados com base no rendimento global os residentes que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Os não residentes sem estabelecimento estável e os que dispõem de estabelecimento estável mas têm rendimentos a estes não imputáveis são tributados pelos rendimentos das várias categorias de IRS, e bem assim pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, tributação que é feita geralmente por retenção na fonte título definitivo.

2.4.3 Incidência Pessoal

Os sujeitos passivos do IRC são todos aqueles que se encontram contemplados no artigo 2º do CIRC:

- Residentes
 - As sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas coletivas de direito público ou privado;
 - As entidades sem personalidade jurídica, cujos rendimentos não sejam tributados em IRS ou em IRC, diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas.
- Não residentes
 - As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português, cujos rendimentos obtidos no território português não estejam sujeitos a IRS.

2.4.4 Isenções

Segundo Sanches (2001:190), estamos perante uma isenção quando a lei subtrai à tributação, através da previsão normativa de um facto impeditivo, situações e sujeitos que, de outra feita, ficariam, dentro do âmbito de previsão da norma tributaria¹⁶.

Ainda segundo o mesmo autor, estaremos perante uma isenção fiscal, sempre que nos encontremos perante uma norma com um objetivo extrafiscal, principalmente no caso de normas de direção da economia que, inseridas dentro das leis fiscais, constituem um corpo de leis de direito económico, teleologicamente orientadas no sentido de obter uma certa conformação da economia (crescimento económico, estabilização da conjuntura, aumento dos níveis de poupança, aumento do bem estar social, penalização de atividades poluentes) ou quaisquer outros objetivos com as isenções a constituírem instrumentos de política económica.

2.4.5 Sujeitos passivos que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

2.4.5.1 Resultados líquidos

Sendo os resultados líquidos do período de tributação apurados por diferença entre rendimentos e gastos, é feita referência (que continua a ser indicativa) dessas componentes dos resultados líquidos, nos artigos 20.º e 23.º do CIRC, respetivamente.

2.4.5.2 Lucro tributável

O lucro tributável é determinado com base no lucro do exercício e este consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, embora suscetível de correções nos termos do Código, que tanto se podem operar nos custos, nos proveitos ou nas variações patrimoniais positivas e negativas¹⁷.

¹⁶ O conceito de isenção tem também que ser distinguido das múltiplas normas que para obter igualdade horizontal do imposto, permitem o abatimento do rendimento coletável do contribuinte de despesas em que este incorre necessariamente e que reduzem a sua capacidade contributiva, como as despesas com a saúde ou educação.

¹⁷ Ver esquema da página seguinte.

Estabelecendo a determinação do lucro na teoria do balanço, dele se excluem, no entanto, algumas componentes.

Das variações patrimoniais positivas excluem-se as entradas de capital, incluindo os prémios de ações, as mais – valias potenciais ou latentes e as contribuições, incluindo a participação nas perdas, do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota¹⁸.

Das variações patrimoniais negativas excluem-se as diminuições patrimoniais não relacionadas com a atividade do contribuinte, as menos – valias potenciais ou latentes e as saídas em dinheiro ou em espécie a favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo ou de partilha do património e as prestações do associante ao associado no âmbito da associação em participação¹⁹.

Os subsídios destinados à aquisição de elementos não amortizáveis entram para a formação do lucro tributável em frações iguais durante os exercícios em que os elementos a que respeitam são inalienáveis nos termos da lei ou do contrato da sua concessão e, nos restantes casos, tributar-se-á anualmente um décimo²⁰.

¹⁸ Cf. Artigo 21.º do CIRC;

¹⁹ Cf. Artigo 24.º do CIRC;

²⁰ Cf. Artigo 22.º do CIRC;

2.4.5.3 Matéria Calcetável

A matéria calcetável obtém-se deduzindo ao lucro tributável, quando for caso disso, os prejuízos fiscais e os benefícios fiscais que consistam em deduções ao mesmo. Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício serão deduzidos dos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco exercícios posteriores.

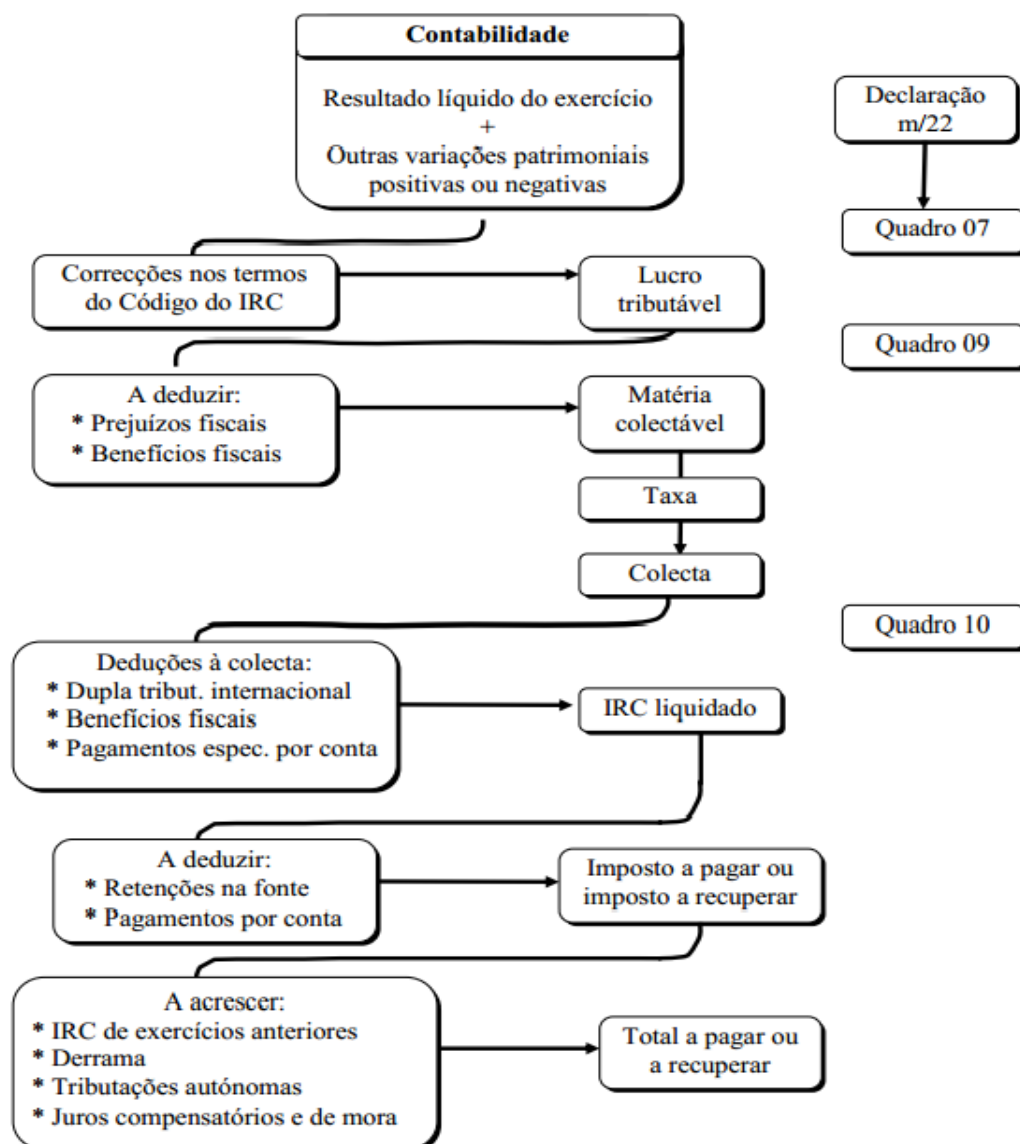


Ilustração 1: Esquema de Tributação

Fonte (Pinto, 2012)

Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiretos os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período dos cinco anos, não ficando, porém, prejudicada a dedução dentro do mesmo período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos²¹.

Quando o contribuinte beneficiar de isenção parcial ou de redução de IRC, os prejuízos fiscais sofridos nas respetivas explorações ou atividades não poderão ser deduzidos, em cada exercício, dos lucros tributáveis dos restantes²².

À matéria coletável adicionar-se-á, quando for caso disso, o crédito de imposto por dupla tributação internacional, quando houver rendimentos obtidos no estrangeiro que serão considerados pelas respetivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento, pagos no estrangeiro²³.

2.4.5.4 Taxas

Relativamente as entidade residentes em território nacional ou que neste possuam estabelecimento estável, e que exercem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, existia, até 31 de dezembro de 2008, uma taxa única de IRC de 25%.

Pela lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2009, a taxa do IRC foi alterada, passando a comportar taxas distintas para dois escalões: até €12 500 de matéria colável, a taxa a aplicar é de 12,5% e, a partir daquele montante, a taxa a aplicar é a taxa normal de 25%, sobre o remanescente.

Recentemente, com vista à consolidação orçamental, foi criada a Derrama Estadual, que Sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 1 500 000 sujeito e não isenta de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português. Esta Derrama consiste na aplicação de uma taxa de 3% parte do lucro

²¹ Cf. N.º 3 do artigo 52.º CIRC;

²² Cf. N.º 5 do artigo 52.º do CIRC;

²³ Cf. Artigos 51.º e 68.º do CIRC;

tributável que exceda €1 500 000 até 7 500 000, e parte do lucro tributável que exceda os €7 500 000 aplica-se uma taxa de 5%.

Ainda no âmbito da consolidação orçamental foi eliminada a taxa reduzida de 12,5% aplicável aos primeiros € 12.500 da matéria coletável, a taxa do IRC passou a ser de 25 %, exceto nos casos previstos no artigo 87.º do CRIC.

Relativamente ao rendimento global de entidades com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa é de 21,5 %.

2.4.5.5 Pagamento do Imposto

➤ Pagamento por conta

Em relação aos contribuintes cujo exercício coincide com o ano civil, estão previstos, na alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º do CIRC, três pagamentos por conta, com vencimento nos meses de Julho, Setembro e no dia 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável.

Se o período de imposto for diferente do ano civil, os pagamentos por conta serão realizados no sétimo e nono meses e no décimo quinto dia do décimo segundo mês do período de tributação.

Como resultado do artigo 105.º do CIRC, esses pagamentos são calculados com base no imposto liquidado em relação ao período de tributação anterior, deduzido de retenções na fonte não suscetível de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável, correspondendo as seguintes percentagens dessa diferença:

- a) 80%, em relação a contribuintes cujo volume de negócios seja igual ou inferior a € 500 000.
- b) 95%, em relação a contribuintes cujo volume de negócios seja superior a €500 000.

Os valores assim obtidos são repartidos por três montantes iguais, arredondados, por excesso.

Segundo o n.º 1 do artigo 107.º do CIRC, “ se o sujeito passivo verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento por conta já efetuado é igual ou superior

ao imposto que será devido com base na matéria coletável do período de tributação, pode deixar de efetuar o terceiro pagamento por conta.” Deste ponto do artigo podem concluir que é sempre necessário efetuar o primeiro pagamento por conta, mesmo que na altura do pagamento já tenha o conhecimento de que tal pagamento é excessivo.

➤ **Pagamento Especial por Conta**

O pagamento especial por conta encontra-se previsto no artigo 106.º do CIRC, a concretizar em uma prestação a efetuar durante o mês de Março ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adotarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, nos 3.º e 10.º mês do período de tributação respetivo.

Este pagamento é dedutível à coleta do próprio período de tributação e dos 4 períodos seguintes. A parte que não puder ser deduzida por insuficiência de coleta só será reembolsável a pedido da empresa, em determinadas condições.

Entretanto, através do orçamento do Estado para 2003 varias alterações foram introduzidas ao regime dos pagamentos especiais por conta.

Por um lado, foi aditado um n.º 3 ao artigo 87.º (atual 93.º) do CIRC, admitindo outra possibilidade de recuperação dos pagamentos especiais por conta nos casos em que esta não for possível através da dedução à coleta ou por outro motivo de cessação de atividade.

2.4.5.6 Obrigações declarativas

Os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar:

- a) Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação, nos termos dos artigos 118.º e 119.º do CIRC;
- b) Declaração periódica de rendimentos, a apresentar, anualmente, até ao último dia do mês de Maio ou do quinto mês seguinte ao termo do período de tributação, em suporte de papel ou magnético, ou enviada via Internet (no caso de cessação de atividade, essa declaração é apresentada no prazo de 30 dias a contar da cessação);
- c) Declaração anual de informação contabilística a fiscal, a apresentar, anualmente, até ao último dia do mês de Junho ou do 6.º Mês seguinte ao termo do período de tributação (devendo sempre que qualquer das relações ou mapas

que integram a declaração implicarem o preenchimento de mais de uma folha, a mesma ser entregue em suporte magnético ou por transmissão eletrónica dos dados)

2.4.6 Sujeitos passivos que não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

- **Rendimento global**

O rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC anterior que não exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola²⁴.

Para determinar o valor dos incrementos patrimoniais, é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 21.º CIRC.

Para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo [n.º 2 do artigo 21.º do CIRC].

Os prejuízos fiscais apurados relativamente ao exercício de atividades comerciais, industriais ou agrícolas e as menos valias só podem ser deduzidos, para efeitos de determinação do rendimento global, aos rendimentos das respetivas categorias num ou mais dos cinco períodos posteriores²⁵.

Em síntese os contribuintes de um modo geral têm por objetivo reduzir a sua carga fiscal, daí vem a preocupação em conhecer o sistema fiscal em que atua. No próximo tópico poderemos perceber um pouco sobre o sistema fiscal português e a sua relação com os outros sistemas fiscais.

²⁴ CF. Alínea b) do n.º do artigo 3.º do CIRC.

²⁵ Cf. Artigo 53.º do CIRC

2.5 Tributação dos não Residentes

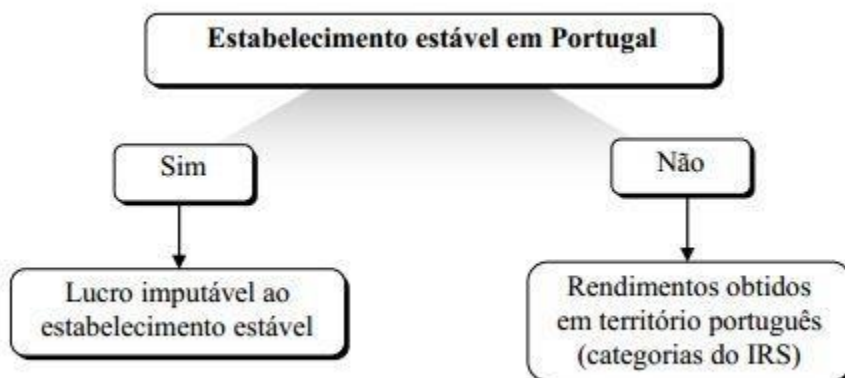


Ilustração 2: Estabelecimento Estável em Portugal

Fonte: (Pinto, 2012)

2.5.1 Conceito de estabelecimento estável

O conceito de estabelecimento estável tem sofrido poucas alterações ao longo dos tempos, e baseia-se nos princípios de direito fiscal há cerca de 100 anos. A primeira referência do conceito encontra-se no Código Industrial da Prússia de 1845. Mas considera-se que o primeiro conceito de estabelecimento estável tenha tido origem no final dos anos de 1800, quando os países europeus estabeleceram acordos bilaterais para regulamentarem o tratamento fiscal das atividades económicas transfronteiriças.

A versão conhecida hoje surgiu no final da primeira guerra mundial, quando os países começaram a considerar que a dupla tributação económica internacional estava a condicionar o comércio e o investimento transfronteiriço. Uma das circunstâncias que mais contribuiu para a criação do conceito de estabelecimento estável foi a divergência que opôs a administração fiscal dos EUA e do Canadá. Divergência que surgiu devido ao facto de a autoridade fiscal do Canada tentar tributar todas as vendas por correspondência proveniente do EUA, apesar de as entidades não terem qualquer estabelecimento no Canada. Os dois países reclamavam o direito tributar aqueles rendimentos e isto gerou um problema de dupla tributação que atraiu a atenção da Liga das Nações (atual ONU).

Assim chegaram a um acordo em o Estado em que uma entidade não residente realizasse a sua atividade concordasse em não tributar os rendimentos dessa entidade no seu território desde que ela ali não mantivesse um estabelecimento estável. Este modelo previa que o Estado da residência concederia um crédito fiscal no montante dos impostos pagos ao Estado onde os rendimentos eram obtidos, ou em alternativa isenta os rendimentos obtidos pelo estabelecimento estável. Com este modelo criado resolvia o problema ou minimiza o problema da dupla tributação internacional e consequente resolvia o problema do comércio e investimento transfronteiriço.

2.5.1.1 Conceito da OCDE

A OCDE define estabelecimento estável como instalações ou locais de negócios, utilizados por uma entidade, com carácter fixo ou permanente²⁶. De modo a simplificar a aplicação do conceito a convenção exemplificou quais as instalações que constituem um estabelecimento estável.

Com o mesmo objetivo, a Convenção exemplifica outras realidades, entendendo que não são um estabelecimento permanente por exemplo os armazéns ou os postos de distribuição de mercadorias. Para evitar situações de abuso, a convenção, estabeleceu as características a partir do qual as instalações passam a ser consideradas como estabelecimento estável.

É interessante ver, que na sua definição, a Convenção antecipa já algumas situações possíveis que não encaixam no conceito de instalação fixa mas que na prática o acabam por ser. É o caso da pessoa que funciona como agente ou representante e que desenvolve a atividade comercial da empresa, sem ser a título independente. Esta pessoa desde que não se consiga incluir no conceito de residente deve ser considerada como um estabelecimento estável^{27 28}.

A convenção exclui do conceito de EE (Estabelecimento Estável) as empresas, com sede num Estado, detidas na totalidade por sociedades com sede noutro Estado. De facto, este tipo de entidades tem personalidade jurídica própria embora o seu capital seja detido por

²⁶ Cf. Artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE;

²⁷ Cf. N.º 5 do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE;

²⁸ Veja-se que, se assim não fosse, tínhamos um espaço aberto para a fuga à tributação, pois as empresas podiam justificar que não mantinham noutro Estado uma instalação mas sim um mero agente.

uma empresa mãe estrangeira. O facto de terem personalidade jurídica determina que não sejam uma mera instalação e sendo assim não podem ser vistas como estabelecimento estável, elas são sociedades comerciais nacionais cujo capital é detido por uma empresa estrangeira²⁹.

A existência de estabelecimento estável supõe a verificação cumulativa de três condições, a saber:

- A existência de um local através do qual seja exercida atividade;
- A sua localização noutro Estado contratante;
- A sua manutenção com um certo grau de permanência.

Segundo Barros *et al* (2010) a expressão “instalação” abrange todo e qualquer local, material ou instalação utilizados no exercício das atividades da empresa, em exclusividade ou não, sendo irrelevante o facto de a empresa ser ou não proprietária do local, podendo até situar-se nas instalações de outra empresa. A instalação deve ser fixa, no sentido de existir uma ligação entre a instalação e um determinado ponto geográfico, com um certo grau de permanência ou regularidade, sem, contudo, ser exigida a implantação no solo, mas apenas a permanência num determinado espaço. Por instalação fixa tem-se, não só em relação ao requisito temporal, mas também à condição da localização. Sendo certo que, a empresa estrangeira tem de exercer controlo sobre a instalação fixa de negócio, e esta deve servir a atividade de negócio da empresa. É neste sentido que a Convenção modelo exclui do conceito de estabelecimento estável as instalações que sirvam somente para armazenamento ou distribuição de mercadorias ou para manutenção de *stocks* destinados a ser utilizados por outra empresa. E também não é considerado estabelecimento estável a instalação fixa que sirva apenas para publicidade, informação, investigação científica, nem para quaisquer outras atividades semelhantes com carácter auxiliar.

2.5.1.2 Conceito Estabelecido pela legislação interna

O conceito de estabelecimento estável a legislação português segue, nos aspetos essenciais, a Convenção Modelo. O conceito de estabelecimento estável encontra-se estipulado no n.º

²⁹ Cf. N.º 7 do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE;

do artigo 18.º do CIRS e no artigo 5.º do CIRC, em termos que são muito próximos do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE embora não totalmente coincidentes.

Número 2 do artigo 18.º do CIRS

Entende-se por estabelecimento estável qualquer instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma das atividades previstas no artigo 3.º

Artigo 5.º do CIRC

1 — Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

2 — Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior:

- a) Um local de direção;
- b) Uma sucursal;
- c) Um escritório;
- d) Uma fábrica;
- e) Uma oficina;
- f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português.

3 — Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospeção ou exploração de recursos naturais só constituem um estabelecimento estável se a sua duração e a duração da obra ou da atividade exceder seis meses.

O art.º 5.º do CIRC partilha dos mesmos elementos principais, considerando que é um estabelecimento estável qualquer “instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

Contudo, se analisarmos o artigo verificamos que existem alguns desvios em relação ao que é fixado pela Convenção.

Um dos pontos de afastamento em relação a Convenção Modelo é que na legislação portuguesa considera um local ou estaleiro de construção ou montagem como estabelecimento estável ao fim de seis meses [n.ºs 3 a 5 do artigo 5.º do CIRC]. Por seu

turno, no que respeita à pessoa que age na qualidade de agente, enquanto na Convenção Modelo, a atuação através de agentes independentes exclui sempre o conceito de estabelecimento estável, desde que o agente atue no âmbito da respetiva atividade, na nossa legislação interna tal só acontece se o agente assumir os riscos do negócio³⁰. Ainda legislação portuguesa considera que os sócios de sociedades fiscalmente transparentes, que não residam em Portugal e que exercem aqui a sua atividade através de estabelecimento estável³¹.

Porém, esta amplitude do conceito legal português apesar de se revelar bastante útil no sentido de evitar a fuga à tributação por parte das entidades não residentes, acaba por tornar difícil a definição do conceito e obriga a preenchê-lo e a analisá-lo caso a caso. Maioria das vezes obriga as entidades a solicitar pareceres à Direção Geral dos Impostos para evitarem problemas fiscais ou a recorrer a uma decisão do Tribunal, que determine se numa dada situação estamos ou não perante um estabelecimento estável.

2.5.2 Princípio da Residência e da Fonte

Estes dois princípios são fundamentais nas CDT. Nesses dois princípios encontra-se os elementos de conexão que dá o poder de tributar uma determinada situação que se encontre ligada ao Estado, quer por este ser o local de residência do sujeito passivo quer por os rendimentos do sujeito passivo serem aí auferidos. Esta conexão estabelece qual Estado tem o poder de tributar determinado rendimento.

2.5.2.1 Princípio da residência

A residência é o elemento de conexão elegido pela maioria dos Estados dado que lhes permite tributar a totalidade dos rendimentos (tanto os obtidos em território nacional como no estrangeiro) de um determinado sujeito pelo simples facto ser residente. Decorrente desta situação, existem diferenças substanciais na tributação de residentes e na tributação de não residentes. Importa então saber quem são os residentes, visto a eficácia das CDT estar subordinada a essa distinção e para aferir qual estado pode tributar.

³⁰ Cf. N.º 6 e 7, do artigo 5.º CIRC.

³¹ Cf. N.º 9 do artigo 5.º do CIRC

O princípio da residência possui no Direito Internacional Tributário, a importância que lhe é atribuída pela sua primazia metodológica na análise de uma situação, que apresente elementos de conexão entre duas ou mais jurisdições fiscais, e que exige a aplicação dos tratados ou convenções sobre Dupla Tributação.

O primeiro passo na abordagem, de tais casos, passa pela determinação da residência de uma dada sociedade, no sentido que lhe é dado pela definição da alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Modelo de Convenção da OCDE. Assim, uma sociedade com sede num determinado Estado, passará a ser tributada nesse Estado pelo seu rendimento universal³², relativamente ao Estado onde derivam direta ou indiretamente os seus rendimentos, será concedido o direito a tributar, apenas e somente mediante certos requisitos e face a certos rendimentos³³.

A determinação da residência de uma pessoa coletiva/sociedade é fundamental para a aplicação das normas convencionais contra a dupla tributação. Em sede convencional, é requisito impreterível à aplicação da norma, a fixação da residência num determinado Estado, com o que se permite o funcionamento da estrutura da norma e delimitam os poderes tributários dos Estados envolvidos. Para tal apenas poderá existir uma única residência, sendo que ela será sempre necessária para efeitos da norma convencional.

No caso português os residentes são tributados de acordo com o princípio da tributação ilimitada, como disposto no artigo 4.º do CIRC e no artigo 15.º do CIRS³⁴.

2.5.2.2 Princípio da Fonte

O princípio da residência não inclui todos os tipos de rendimento, e como um Estado não pode deixar de exercer o direito de tributar um rendimento só porque não se engloba no âmbito de incidência do princípio da residência, acumula-se o poder tributário, sendo o rendimento abrangido pelo princípio da fonte. Portanto há uma combinação dos dois princípios e ambos os Estados envolvidos têm o poder para tributar executando-a de forma repartida.

³² Cf. N.º 1 do artigo 4.º do CIRC.

³³ Cf. N.º 2 do Artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE.

³⁴ Cf. Artigo 16.º do CIRS, artigo 2.º do CIRC, artigo 13.º da LGT;

Consoante o regime que lhes é aplicável, no Estado da fonte ou *situs*, os rendimentos podem ser classificados em três categorias:

- 1) Os que podem ser tributados sem qualquer limitação no Estado da fonte ou do *situs*;
- 2) Os que podem ficar sujeitos a tributação limitado no Estado da fonte ou do *situs*;
- 3) Os que não podem ser tributados no Estado da Fonte ou do *situs*;

O princípio da fonte atua quando o da residência não tem validade, nomeadamente no caso de residentes que obtêm os seus rendimentos no estrangeiro ou no caso de sujeitos passivos não residentes auferirem rendimentos em território nacional. Fundamenta-se no facto de ser o Estado onde está localizada a origem do rendimento que tem competência tributária.

A tributação pela Fonte, isto é a tributação de não residentes, efetua-se legalmente por uma de duas vias:

- Tributação de todas as categorias de rendimento imputáveis a um Estabelecimento Estável situado no País da Fonte;
- Tributação por retenção na fonte a taxas liberatórias, por certos rendimentos obtidos nesse país (rendimentos cuja fonte se situa nesse país)

Na legislação portuguesa tal princípio vem disposto nos artigos 15.º e 18.º do CIRS e no artigo 4.º do CIRC, onde estão explícitos os rendimentos que se consideram obtidos em Portugal. Nos casos de trabalho dependente esses rendimentos consideram-se auferidos em Portugal quando a entidade pagadora tenha residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em território nacional, constando as regras gerais da retenção na fonte do artigo 98º do CIRS e especificamente as regras relativas à categoria³⁵.

2.5.3 Dupla tributação

Segundo Sanches, a tributação do rendimento das sociedades comerciais levanta três problemas teóricos interligados de solução difícil: o primeiro é o de saber se as empresas devem ser tributadas, o segundo é aquilatar quem é que paga o imposto sobre o rendimento empresarial a sociedade comercial, os sócios, os trabalhadores, os clientes e o terceiro é de

³⁵ CF. Numero 3 do artigo, artigo 4.º do CIRC

saber como resolver o eventual conflito de tributação na esfera da sociedade e depois, sobre os lucros distribuídos, na esfera do sócio individual ou coletivo.

2.5.3.1 Dupla tributação económica

A dupla tributação económica verifica-se quando o mesmo rendimento é matéria de tributação no âmbito de dois sujeitos passivos diferentes.

O caso que melhor ilustra este tipo de dupla tributação é o caso dos dividendos ou da distribuição de lucros aos sócios. De facto os dividendos/lucros são objeto de tributação na empresa que os gerou, enquanto fazem parte dos resultados líquidos dessa entidade, e voltam a ser tributados como rendimentos dos próprios sócios ou acionistas.

De evidenciar que a Dupla tributação Económica pode ser internacional ou não, já que ele se verifica também quando a empresa distribuidora de dividendos/lucros e o respetivo sócio/acionista são sujeitos passivos de imposto no mesmo sistema fiscal, ou seja dentro do mesmo Estado.

➤ Atenuação da Dupla tributação - Dividendos internos

A Dupla Tributação Económica (DTE) quando a causa é a distribuição de dividendos no mercado interno, ela (DTE) é afastada pela aplicação do artigo 51.º do CIRC.

Segundo o artigo 51.º do CIRC uma sociedade que receba dividendos de outra sociedade pode deduzi-los na totalidade aos rendimentos desde que se enquadre nas limitações dispostas nas alíneas do n.º1 do artigo 51.º do CIRC.

➤ Dupla tributação Económica - Dividendos Entrados da União Europeia

Quando uma empresa com sede em território português recebe dividendos originários de participações financeiras em empresas com sede em qualquer outro Estado membro da União Europeia, também será aplicado o disposto no n.º1 do Art.º 51 do CIRC, por força do n.º5 do mesmo artigo.

Esta disposição legal transpõe para o ordenamento jurídico nacional a Diretiva 90/435/CEE, alterada, pela Diretiva 2003/123/CE, conhecida pela diretiva das empresas mais e afiliadas. De facto o principal objetivo daquela diretiva é o “ de isentar de impostos com retenção na fonte os dividendos e outro tipo de distribuição de lucros pagos pelas

sociedades afiliadas às respectivas sociedades-mãe, bem como suprimir a dupla tributação deste rendimento ao nível da sociedade mãe”.

De evidenciar que as convenções para evitar a dupla tributação são apenas utilizadas quando se verifica situações de Dupla tributação Jurídica Internacional e não para os casos de DTE.

➤ **A diretiva Sociedades-Mães/sociedades Afiliadas do Concelho 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990.**

A diretiva 90/435/CEE é mais um passo na harmonização fiscal, com aplicação desta diretiva criou-se uma estrutura fiscal aplicável aos lucros distribuídos entre sociedades mãe/filhas de diferentes Estados Membros (EM). O objetivo é o de evitar a existência de limitações e desvantagens de natureza fiscal aos grupos de sociedades de âmbito europeu, em comparação com a situação dos grupos que integrem sociedades de apenas um EM, facilitando, portanto, a existência de grupos internacionais de sociedades no âmbito da UE.

A dupla tributação económica das sociedades mães/filhas é aplicada o mesmo conceito aplicado em território português, a diferença é que se verifica na distribuição de lucros entre sociedades de EM diferentes, o que constitui um obstáculo a constituição de grupos de sociedades, dificultando assim o funcionamento do mercado, que implica a eliminação de barreiras fiscais³⁶.

2.5.3.2 Dupla Tributação Jurídica

Quando uma entidade internacionaliza (criando uma subsidiária ou um EE) poderá verificar casos em que o lucro originário de outro estado seja tributado mais do que uma vez, quando deparamos com estas circunstâncias estamos perante dupla tributação jurídica³⁷.

Como já vimos anteriormente os Estados têm o direito de tributar os rendimentos obtidos no seu território e, também, os rendimentos de base mundiais auferidos pelos seus

³⁶ De outra forma, no âmbito da UE concorreriam dois diferentes regimes fiscais, um, mais, aplicável aos grupos que integrassem sociedade de apenas um EM, e outro aplicável aos grupos de sociedades internacionais.

³⁷ O rendimento é sujeito a tributação no momento em que é pago ou posto á disposição, através da retenção na fonte e posteriormente no momento em que é declarado como rendimento, por parte do beneficiário.

residentes. O direito dos estados poderá assim ocorrer duas situações distintas de dupla tributação, nomeadamente, económica e jurídica. “Tal sucede porquanto o país de origem dos capitais investidos, aquando da perceção dos rendimentos por parte da entidade que efetuou a aplicação de capitais, tributa esses rendimentos (por razões de equidade interna) e o país onde eles são gerados, também os tributa, pois que também lhe assiste o direito de o fazer”³⁸.

A dupla tributação Jurídica, contrariamente a Dupla tributação Económica, nunca ocorrerá internamente num determinado Estado, uma vez que as retenções na fonte de sujeitos passivos internos, tem carácter de imposto por conta, sendo efetuada o devido ajustamento no final. Mas quando o sujeito passivo é um não residente o imposto retido na fonte é a título definitivo, pelo que ocorre então o fenómeno da Dupla tributação.

O método adotado pelos países para contornar tais casos foi a celebração de convenções internacionais entre si, destinadas a evitar a dupla tributação dos contribuintes.

Estas convenções contem, estabelecem normas relativamente a quem tem poder tributário, e também estabelece normas destinadas a eliminar a dupla tributação. Há dois métodos que são comumente utilizados e que estão previsto no Modelo de convenção da OCDE nos artigos 23.º -A e -B, nomeadamente, o método da isenção e o método de imputação (também chamado de método do crédito de imposto).

Quando o Estado da residência utiliza o método da isenção, vai renunciar ao direito de tributar os rendimentos já tributados noutro Estado em função da competência tributaria atribuída pelas disposições da Convenção. Este método pode ser aplicado de duas formas: pode ser através da isenção integral ou da isenção com progressividade.

No método da isenção integral o Estado da residência ignora o valor do imposto pago noutro Estado, procedendo ao cálculo do imposto como se este não fizesse parte do rendimento tributável do sujeito passivo, no caso do método da isenção com progressividade, são contabilizados também os rendimentos do sujeito passivo no outro Estado mas apenas para fins de cálculo da taxa a que o rendimento tributável remanescente fica sujeito³⁹.

³⁸ Alberto Xavier, Direito tributário p.744

³⁹ Alberto Xavier, Direito Tributário

Na Convenção Modelo da OCDE optou-se pela isenção com progressividade, pois o método da isenção integral permite em certas circunstâncias que o valor do imposto cobrado pelo Estado da residência seja superior ao valor efetivamente cobrado pelo Estado da Fonte dos rendimentos, criando assim uma situação que poderia ser explorada pelos contribuintes.

Um outro método seria o método de imputação integral mantém poder de um Estado tributar a totalidade do rendimento do sujeito passivo, atribuindo uma dedução pelos montantes pagos no Estado da fonte⁴⁰. No método de imputação integral subdivide em dois regimes possíveis: o regime da imputação integral e o regime da imputação normal⁴¹.

Na legislação portuguesa, o método que se aplica para eliminação da dupla tributação foi o da imputação normal. O método encontra-se disposto no artigo 81.º do CIRS e nos artigos 68.º do CIRC, 90.º do CIRC e no artigo 91.º do CIRC e são condições da sua aplicação que tenham sido incluídos na matéria coletável rendimentos obtidos no estrangeiro e a dedução concedida corresponde ao menor valor dos dois previstos no n.º 1 do artigo 81.º do CIRS.

Quando existe convenção celebrada por Portugal para eliminar a Dupla tributação, o valor a deduzir não pode ultrapassar o valor de imposto previamente pago, nos termos da mesma.

➤ **Atenuação da Dupla tributação Jurídica**

Para atenuar a Dupla Tributação Jurídica o método de excelência é a celebração de CDT. Em relação aos EM, as CDT's estão a perder pertinência e aplicabilidade, á medida que vão sendo aplicadas as Diretivas de âmbito fiscal, que visam, pelo menos, a harmonização

⁴⁰ Uma diferença significativa entre os dois métodos é que no caso dos métodos de

Imputação o Estado da residência nunca tem de conceder uma dedução superior ao montante de imposto devido no Estado da fonte.

⁴¹ O primeiro consiste na dedução da totalidade da importância paga como imposto no Estado da fonte. O segundo permite esta mesma dedução do valor pago mas sujeito até um limite: O valor do imposto devido é calculado de acordo com as taxas do país que concede a dedução, ou seja, calculando-se o valor de imposto devido para o rendimento tributável no Estado da fonte nos dois países em questão, a dedução é concedida sempre pelo menor dos dois. Dentro do método da imputação, a imputação normal foi adotada na convenção modelo, deixando-se a escolha das Administrações a opção pelo método da imputação normal ou da isenção com progressividade (ou até um misto, caso se afigure necessário).

entre os Estados Membros⁴². É o que atualmente acontece para os rendimentos de Dividendos e Juros & Royalties.

As CDT's são bastante úteis para o atenuar ou eliminar a retenção na fonte em determinados rendimentos, como por exemplo os gerados pela prestação de alguns serviços. Nesse basta ao usufruidor dos rendimentos comprovar perante a entidade pagadora, de que esta em condições de ativar a CDT. Normalmente esta prova é efetuada através de um certificado de residência para efeitos fiscais, que é emitida pelas entidades fiscais do Estado residência.

Por outro lado, quando transpomos a análise para as transações com países terceiros volta a destacar a importância das CDT's.

➤ **Crédito de Imposto**

O artigo 91.º do Código do IRC estabelece a existência de um crédito de imposto por Dupla Tributação Internacional a efetuar à coleta. Esta dedução esta sujeita à integração dos respetivos rendimentos obtidos no estrangeiro, no resultado da entidade e correspondera à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que os no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos diretos ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

O n.º 2 do mesmo artigo diz ainda que quando existir convecção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efetuar não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

➤ **Diretivas comunitárias**

⁴² Enquanto as CDT's reduzem taxas de retenção na fonte a aplicar a determinados rendimentos, verifica-se que através das Diretivas Comunitárias, essas mesmas taxas são simplesmente eliminadas. Assim sendo, torna-se óbvio que a aplicação das Diretivas é muito mais vantajosa para os Estados Membros do que a aplicação das CDT's.

A harmonização fiscal tem vindo a aumentar a importância das diretivas comunitárias de âmbito fiscal. Já vimos o papel da Diretivas das empresas mães e filhas no que a tributação dos dividendos respeita, passaremos agora a análise da Diretivas dos Juros & Royalties.

A diretiva 2003/49/CE de 03 de Junho prevê a inexistência de retenção na fonte nos pagamentos de juros e royalties efetuados entre empresas associadas pertencentes a Estados Membros da UE. Desta forma a DTI é automaticamente eliminada.

Através do DI 34/2005 de 17 de Fevereiro, esta Diretiva foi transposta para o ordenamento jurídico nacional, estando agora disposto no Artigo 96.º do CIRC. Alguns requisitos devem ser cumpridos para que não haja retenção na fonte a estes rendimentos, nomeadamente a existência de participação financeira de pelo menos 25% entre as duas empresas⁴³ (a empresa situada em território nacional e a empresa situada em outro EM)

⁴³ De salientar o fato de Portugal e Grécia beneficiaram de um período transitório de 8 anos o que lhes permite a retenção na fonte no máximo de 10% nos primeiros quatro anos e de 5% nos anos seguintes.

2.5.4 Não residentes com estabelecimento estável

No que tange a tributação dos sujeitos passivos não residentes, para efeitos fiscais, em Portugal, prevê o n.º 3 do artigo 4.º “ (...) consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado (...) ” e também a alínea c), do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC “O lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português de entidades referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo anterior [refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC];”. Nas alíneas do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC e no artigo 18.º do CIRS, estabelece quais os rendimentos considerados obtidos em território português. Estamos, pois, no domínio da aplicação do princípio da residência.

2.5.4.1 Base do Imposto e Determinação da matéria coletável.

As entidades não residentes e que possuem estabelecimento estável em território português são tributadas com base no lucro imputável a esses estabelecimentos. Para determinar a base do imposto são aplicados as mesmas normas e regras para as sociedades com sede ou direção efetiva em território português. Os estabelecimentos estáveis são equiparados as pessoas coletivas residentes em Portugal, sendo tributados como entidades independentes.

Como já foi referido anteriormente, o artigo 5.º do CIRC define o conceito de Estabelecimento estável. E também como já referido, e tal como vem disposto no n.º 3 do artigo 3.º do CIRC, serão componentes do lucro tributável os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português resultantes de atividades idênticas ou similares aquelas que foram realizadas através do estabelecimento estável.

Diz-nos a alínea a) do n.º 1 do artigo 15.º do CIRC que quanto aos diversos tipos de sociedades, referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria coletável obtém-se pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos dos artigos 17.º e seguintes, dos montantes correspondentes:

- 1) Prejuízos fiscais, nos termos do artigo 52.º;
- 2) Benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro;

Cabe a alínea c) do mesmo número e artigo a definição da matéria coletável relativamente aos estabelecimentos estáveis de não residentes.

Assim, da mesma forma que nas sociedades comerciais residentes, o calculo consiste em deduzir ao lucro imputável aos estabelecimentos estáveis os prejuízos fiscais que lhe são imputáveis e os benefícios fiscais eventualmente existentes. A derradeira legitimação deste tratamento igual advém do artigo 55.º, “ O lucro tributável imputável a estabelecimento estável de sociedades e outras entidades não residentes é determinado aplicando, com as necessárias adaptações, o disposto na secção II.”⁴⁴

A contabilidade representa um papel fulcral na determinação dos lucros das entidades e não influi em menos medida no caso dos não residentes com estabelecimento estável em território nacional. Logo no artigo 17.º o legislador destacou a importância da mesma ao referir que os sujeitos passivos devem ter contabilidade organizada e de forma que reflita todas as operações relevantes em sede de IRC, de forma claramente distinguível. Inclusive, exige-se aos estabelecimentos estáveis a manutenção de contabilidade organizada para que respeite o disposto no artigo.

O n.º 1 do artigo 123.º obriga as entidades com estabelecimento estável a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei, ainda refere a alínea b) do artigo 125.º do CIRC que “No que respeita às pessoas coletivas e outras entidades não residentes no mesmo território, mas que aí disponham de estabelecimento estável, a centralização abrange apenas as operações que lhe sejam imputadas nos termos deste Código, devendo, no caso de existir mais de um estabelecimento estável, abranger as operações imputáveis a todos eles.”

A contabilidade é o ponto de partida para a imputação de lucros aos estabelecimentos estáveis, uma vez que contem todos os dados relativos a sua atividade. Os contribuintes apoiam-se nela para determinar o valor de imposto devido e proceder a autoliquidação do mesmo, e as Administrações Tributárias para determinar se devem proceder a correções ou ajustamentos aos lucros declarados. Dai a importância dada pela OCDE a documentação das transações do estabelecimento estável, pois é eventualmente o meio que melhor protege os interesses dos contribuintes e das administrações tributária.

⁴⁴ Cf. Artigo 17.º do CIRC.

Esta solução foi importada das recomendações⁴⁵ da (OCDE), para melhor rastear as operações entre o estabelecimento estável e a entidade não residente foi a tratar o estabelecimento estável como se de uma entidade distinta e separada se tratasse, para efeitos de tributação. Esta opção simplifica não apenas a questão da falta de personalidade jurídica do estabelecimento estável nas relações com a entidade não residente como também de questões relativas movimentação de resultados entre as várias partes da entidade como meio de mitigar ou diferir a tributação dos mesmos, reduzindo o número de sede situações de dupla tributação e evasão fiscal.

No n.º 9 do artigo 63.º obriga a que no caso de ser detetada irregularidades nos preços de transferência entre um estabelecimento estável e a empresa mãe sejam aplicados as regras do referido artigo, e que sejam feitas as devidas correções. Este regime tem por objetivo garantir a justa concorrência entre sociedades independentes e sociedades inseridas num grupo ou associadas com outras, que em virtude das suas relações especiais, praticar preços e ter benefícios e reduções fiscais muito além dos que conseguiriam as primeiras. Até hoje, o princípio tem-se mantido como um mecanismo importante na regulação das relações internacionais, não só para evitar evasões e fraudes fiscais e manter uma concorrência justa, como também para precaver a dupla tributação dos rendimentos.

No que refere a imputação de custos e rendimentos aos estabelecimentos estáveis é de destacar o n.º 2 do artigo 55.º e o n.º 3 do artigo 3.º, ambos do CIRC. O n.º 2 do artigo 55.º do CIRC permite aos estabelecimentos deduzirem os gastos com administração ao rendimentos tributável, mas apenas será aceite se os valores imputados forem razoáveis e justificáveis. Em relação ao n.º 3 do artigo 3.º do CIRC estabelece que além dos rendimentos obtidos no território português pelo estabelecimento estável, devem ser imputados ao estabelecimento estável todos os rendimentos obtidos por seu intermédio.

Em relação as obrigações fiscais das entidades não residentes com estabelecimentos estável, são aplicados as mesmas regras aplicadas as sociedades residentes conforme descrito anteriormente.

⁴⁵ Introduzido aquando da chamada reforma fiscal na lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro, veio implementar entre muitas outras medidas, também as Orientações da OCDE relativas a preços de transferência, no artigo 58.º - atual 63.º. Em finais de 2001, o artigo foi regulamentado através da portaria n.º 1446-C/2001

2.5.5 Não residentes sem estabelecimento estável

2.5.5.1 Incidência

A legislação portuguesa reserva o direito de tributar todos os rendimentos obtidos em território nacional quer por residentes ou não residentes, no que refere as pessoas singulares, o no n.º 1 do artigo 13.º de CIRS e o n.º 2 do artigo 15.º do CIRS que dizem que as pessoas singulares quando não residentes em território português o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território nacional⁴⁶.

Em relação as pessoas coletivas, a alínea d), do n.º1 do artigo 3.º do CIRC, que este imposto incide sobre os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos do IRS e, bem assim os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, por entidades mencionadas na alínea c) do n.º 1 do artigo 2º do CIRC que não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o não lhe sejam imputáveis.

A tipificação dos rendimentos que se consideram obtidos em território português para efeitos de imposto sobre o rendimento é feita pelos artigos 4.º do CIRC e 18.º do CIRS.

O facto gerador do imposto no que refere as pessoas coletivas vem definido no n.º10 do artigo 8.º do CIRC que distingue as seguintes hipóteses:

- a) Ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis, em que o facto gerador se considera verificado na data da transmissão;
- b) Rendimentos objeto de retenção na fonte a título definitivo, em que o facto gerador se considera verificado na data em que ocorra a obrigação de efetuar aquela.
- c) Incrementos patrimoniais referidos na alínea e) do n.º 3 do artigo 4.º, em que o facto gerador se considera verificado na data da aquisição.

2.5.5.2 Matéria Coletável

Segundo o artigo 56.º do CIRC e a alínea d) do n.º 1 do artigos 51.º do CIRC, a matéria coletável, é constituída pelos rendimentos da varias categorias, e bem assim pelos

⁴⁶ Os não residentes apenas são tributados em Portugal pelos rendimentos que aqui obtenham e apenas são tributados os rendimentos expressamente indicados nos respetivos códigos.

incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos do IRS.

No que se refere à tributação por então por retenção na fonte, as taxas liberatórias em matéria de IRS, incidem sobre os rendimentos ilíquidos, com exceção das pensões que beneficiam da dedução prevista no artigo 53.º do CIRS, sem prejuízo do que se disponha na lei, designadamente no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nos termos do n.º 2 do artigo 56.º do CIRC, os não residentes são tributados em Portugal quando, estando domiciliados em Estado, território ou região, sujeito a um regime claramente mais favorável constante da lista aprovada por portaria do ministro das finanças, aqui detenham prédios urbanos não arrendados ou afetos a uma atividade económica. Neste, caso, ficcionou-se a atribuição de um rendimento predial bruto aquele predispôs, considerando-se como tal os montantes corresponde a 1/15 do respeito valor patrimonial. O n.º 3 do artigo 56.º do CIRC exceciona da aplicação do número anterior os casos em que a entidade não residente detentora do prédio demonstre que este não é fruído por uma entidade com domicílio em território português e que o prédio se encontra devoluto.

Relativamente à determinação da matéria coletável no caso dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades não residentes e não imputáveis a estabelecimento estável situado em Portugal, estabelece-se no n.º 4 do artigo 56.º do CIRC que o seu valor é calculado de acordo com as regras constantes do n.º 2 do artigo 21.º do CIRC, consideram-se como valor de aquisição o seu valor de mercado, não podendo este ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

2.5.5.3 Representante Fiscal

No n.º5 do artigo 19.º da LGT refere que os sujeitos passivos residentes no estrangeiro, bem como os que, embora residentes no território nacional, se ausentem deste por um período superior a seis meses, bem como as pessoas coletivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a atividade, devem para efeitos tributários, designar

um representante, com residência em território nacional, para os representar perante a Direcção-Geral dos impostos e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais.

O artigo 126.º do CIRC determina, no n.º1, que as entidades que, não tendo sede, nem direcção efetiva em território português, não possuam estabelecimento estável aí situado, mas nela obtendo rendimentos, são obrigados a designar uma pessoa singular ou coletiva com residência, sede ou direcção efetiva naquele território para os representas perante a administração fiscal quanto as suas obrigações referentes ao IRC. A designação de representante deve ser feita na declaração de início de atividade de alterações ou de registo de número de contribuinte⁴⁷, devendo dela constar expressamente a sua aceitação pelo representante.

A falta de cumprimento da obrigação de nomear um representante, tem como consequência, que não haverá lugar as notificações previstas na lei, sem prejuízo de os sujeitos passivos poderem tomar conhecimento da matéria a que as mesmas respeitam junto dos serviços centrais da Direcção-Geral do Imposto⁴⁸.

O não cumprimento daquela obrigação, assim como a designação de representante que omita a citação expressa por este, é punível pelo artigo 124.º do Regime geral das Infrações Tributárias.

2.5.5.4 Taxas

As taxas do IRS e do IRC sobre não residentes que não disponham de estabelecimento estável em Portugal encontram-se plasmados nos artigos 71.º e 72.º do CIRS e nos artigos 87.º e 94.º do CIRC.

Os rendimentos obtidos por não residentes sem estabelecimento estável são, por regra, tributados a taxa liberatórias.

Os rendimentos auferidos por não residentes sem estabelecimentos estável, que não estão sujeitos a taxa liberatórias de retenção na fonte, são tributados pelas taxas proporcionais (Taxas especiais), previstas no artigo 72.º do CIRS.

⁴⁷Cf. Artigos 126.º CIRC e 130.º CIRS

⁴⁸ Cf. N.º3 do artigo 118.º do CIRC e o n.º 2 do artigo 146.º do CIRS

Assim, o artigo 72.º n.º 1, do CIRS estabelece que as mais-valias e outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção na fonte as taxas liberatórias são tributados a taxas autónoma de 28% quando se trate de rendimentos prediais, salvo o disposto no n.º4 do artigo 72.º do CIRS.

2.5.5.5 Isenções

As isenções em matéria de retenção definitiva sobre residentes no estrangeiro classificam-se em subjetivas e objetivas.

São classificadas subjetivas as isenções concedidas em função de natureza do sujeito que auferir os rendimentos, são objetivas as isenções concedidas em função da natureza da atividade ou da operação a que se referem.

Relativamente às subjetivas temos as concedidas pelos artigos 35.º (revogado) e 55.º do EBF, quanto às objetivas temos as concedidas pelos artigos 26.º, 27.º, 29.º e 30.º do EBF, a do artigo 13.º do CIRC e as concedidas ao abrigo do Regime Especial de Tributação dos Rendimentos de valores Mobiliários Representativos de Dívidas.

2.5.5.6 Dispensa de retenção na fonte

Existem situações em que os rendimentos auferidos por não residentes em Portugal e aqui sujeitos a imposto estão dispensados de retenção na fonte.

Os lucros distribuídos ao abrigo da Diretiva n.º 90/435/CEE estão isentos de retenção na fonte, contando as normas reguladoras do acesso a estão isenção nos artigos 14.º, 97.º e 98.º do CIRC.

De acordo com o disposto no artigo 98.º do CIRC, não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direção efetiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

Para aplicação do regime do artigo 98.º do CIRC, é necessário a verificação dos pressupostos aí indicados.

2.5.5.7 Rendimentos objetos de declaração

Em delimitados casos, em que o imposto sobre o rendimento incide sobre não residentes, não configura como uma retenção definitiva, através da técnica da substituição tributária.

Assim sucede no artigo 120.º n.ºs 4 e 5 do CIRC, com os rendimentos derivados de imóveis, com as mais-valias resultantes de transmissão onerosa de imóveis e de partes representativas do capital de entidades com sede ou direção efetiva em território português ou de outros valores referidos na alínea b) do n.º3 do artigo 4.º do CIRC e com os rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados. Isto, para permitir que sejam efetuados deduções necessárias a determinação da base de cálculo, que não seria possível num sistema de retenção definitiva sobre o rendimento bruto.

Certos tipos de incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito, também não se encontram sujeitos a uma retenção definitiva na fonte. Estes, no entanto, não admitem quaisquer deduções. Não havendo retenção na fonte a título definitivo, o sujeito passivo não residente devesse apresentar declaração simplificada de rendimentos⁴⁹. Neste caso, a liquidação do IRC será efetuado pelo próprio contribuinte⁵⁰, tomando por base a matéria colável que conte da declaração⁵¹, devendo, do montante apurado, serem efetuadas as deduções relativas as retenções na fonte, quando estas tenham natureza de imposto por conta do IRC⁵².

No que refere aos rendimentos prediais auferidos por não residentes, o CIRC esclarece que a retenção⁵³ tem natureza de imposto por conta, devendo ser efetuada a taxa prevista para efeitos de retenção na fonte de IRS relativa a residentes no território português.

⁴⁹ Cf. Art.º 120.º do CIRC.

⁵⁰ Cf. Art.º 94.º do CIRC.

⁵¹ Cf. Aliena a) n.º 1 do artigo 96.º do CIRC.

⁵² Cf. N.º do artigo 94.º do CIRC.

⁵³ Cf. N.º3 do artigo 98.º do CIRC.

De um certo modo o planeamento fiscal é mais um instrumento para ser utilizada a um nível global do que a nível local. Mas atualmente em Portugal a utilização de benefícios fiscais é a forma mais eficaz para planear fiscalmente de acordo com os interesses das entidades.

2.6 Benefícios Fiscais

O sistema fiscal português como outros sistemas fiscais disponibiliza uma série de benefícios fiscais, de modo a incentivar as empresas a localizarem determinadas operações, sectores económicos, atividades no seu território, influenciando assim o desenvolvimento do setor.

Segundo Castro (2006), “a política fiscal é utilizada como instrumento de estabilização da economia, no contexto atual de restrição orçamental, torna-se necessário aferir que despesas e receitas permitem alcançar os objetivos económicos e sociais”. Com base em varias teorias de crescimento económicas Castro fez um estudo em que procurou relações entre o crescimento económico e as finanças públicas, procurando avaliar se as políticas fiscais têm impacto permanente no crescimento económico. Demonstrou que o nível de fiscalidade afeta a decisão do investidor logo afeta o crescimento económico. Concluiu ainda que a utilização de instrumentos fiscais é fundamental para contrabalançar ciclos económicos.

Costa *et al* (1977:13) define a Política Fiscal e Política Económica. “A política económica como conjunto de meios para atingir certos fins integra como um dos seus principais instrumentos a política fiscal. Poder-se-á até dizer que esta é componente obrigatória de qualquer programa económico.

A política fiscal consiste, por sua vez e além do mais, no uso adequado dos vários impostos no sentido de serem prosseguidos os objetivos económico-sociais definidos.

Com efeito, o imposto influencia e é influenciado pelo substrato económico sobre que incide.”.

2.6.1 Conceito de benefício fiscal.

O artigo 2.º do EBF apresenta o conceito legal de benefício fiscal e de despesa fiscal:

1 - Consideram-se benefícios fiscais, medidas de carácter excepcionais instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.

2 - São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria coletável e à coleta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior⁵⁴.

3 - Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais.

4 - Para efeitos de controlo da despesa fiscal inerente aos benefícios fiscais concedidos, pode ser exigida aos interessados a declaração dos rendimentos isentos auferidos, salvo tratando-se de benefícios fiscais genéricos e automáticos, casos em que podem os serviços fiscais obter os elementos necessários ao cálculo global do imposto que seria devido.

Segundo Martins (2006:15), “O benefício fiscal representa todo o desagravamento fiscal derogatório do princípio da igualdade tributária, instituído para a tutela de interesses extrafiscais de maior relevância.”

O relatório sobre a Despesa Fiscal de 2013 do Ministério das Finanças, diz que só se verifica uma despesa quando há opções extrafiscais, “A despesa fiscal representa a totalidade das receitas tributárias que o Estado não arrecada em nome de opções extrafiscais. Com efeito, a despesa fiscal incorpora uma alternativa à despesa direta do Estado, tendo origem no cumprimento das suas funções perante as imposições

⁵⁴ Tipologia dos benefícios fiscais (Costa, Rato Rainha, & Freitas Pereira, 1977):

- a) Isenção – a isenção é uma situação de favor, em virtude da qual, embora exista o pressuposto previsto na lei como fonte ou base de determinada tributação, por razões extrínsecas, de conveniência política ou económica, a tributação é afastada, temporária ou definitivamente.
- b) Redução de taxa- a redução de taxa verifica-se quando existe uma taxa inferior a normal para certa categoria de factos tributários, de harmonia com uma direta imposição da lei ou com uma apreciação discricionária da Administração.
- c) Deduções à matéria coletável – Consiste em deduzir às realidades que constituem o objeto do imposto uma certa fração de matéria coletável que, em circunstâncias normais, seria tributada.
- d) Deduções à coleta – consistem em deduzir à própria coleta do imposto uma certa parcela

constitucionais ou a estrita observância de obrigações extrafiscais. Por obrigações extrafiscais entendam-se os objetivos de política económica e sociais prosseguidos pelo Estado à luz das opções e dos condicionalismos impostos pela conjuntura num determinado momento.

Deste modo, enquadra-se no conceito de despesa fiscal toda e qualquer disposição da lei fiscal que proporcione um benefício a uma atividade específica ou classe de sujeito passivo, a qual beneficia de um carácter excecional quando comparada com o tratamento fiscal regra que lhe seria aplicável. Neste âmbito, a despesa fiscal pode assumir diferentes formas, entre as quais se encontram as isenções fiscais, as deduções à coleta ou à matéria coletável, os créditos de imposto, as taxas reduzidas, o diferimento de responsabilidades fiscais e as amortizações e reintegrações aceleradas.”.

Para Costa *et al* (1977:15), “ existe um benefício fiscal sempre que uma entidade ou atividade abrangida pela incidência de um imposto fica em situação mais favorável relativamente às que se encontram sujeitas ao regime fiscal geral”.

2.6.2 Benefícios fiscais em sede de IRC

Segundo Martins (2006:111) a tentativa de unificação funcional dos benefícios fiscais na reforma fiscal de 1989 teve como fundamento três razões:

- a) Possibilitar uma melhor apreciação sistemática da política seguida;
- b) Garantir a transparência e diminuir, consequentemente, os custos de cumprimento suportados pelo contribuinte, associados à perceção e conhecimento dos benefícios fiscais vigentes;
- c) Permitir a definição de um regime comum aos vários benefícios, pela “eliminação de muitas excrescências e desvios, tornando possível e clara a formulação de imprescindíveis princípios gerais”.

Não obstante os argumentos da unificação, optou o legislador não só por manter alguns benefícios fiscais nos respetivos Códigos como também por permitir que legislação extravagante definisse a criação de benefícios fiscais.

2.6.2.1 Benefícios fiscais de natureza social

As contribuições com fins sociais, os fundos de pensões e equiparáveis, que se constituem e operam de acordo com a legislação nacional, são isentos em sede de IRC e são igualmente aceites fiscalmente nos termos do artigo 23.º e 43.º do CIRC⁵⁵:

- Quando sejam direitos adquiridos e individualizados dos trabalhadores;
- Quando não sejam direitos adquiridos e individualizados dos trabalhadores, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escriturado a título de remunerações, salários e ordenados respeitantes ao exercício, desde que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência, a favor dos trabalhadores da empresa. Este limite é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da Segurança Social.

Devendo no entanto verificar-se as condições seguintes:

- Os benefícios devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa ou no âmbito de instrumento de regulamentação coletiva de trabalho para as classes profissionais onde os trabalhadores se inserem;
- As disposições de regime legal da pré-reforma e do regime geral de segurança social sejam acompanhadas, no que se refere à idade e aos titulares do direito às correspondentes prestações, sem prejuízo do regime especial de segurança social, do regime previsto em instrumento de regulamentação coletiva de trabalho ou de outro regime legal especial, aos casos aplicáveis;

Artigo 16.º Fundos de pensões e equiparáveis

“1 - São isentos de IRC os rendimentos dos fundos de pensões e equiparáveis, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.”

Artigo 19.º Criação de emprego

“1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por

⁵⁵ Cf. Artigo 16.º do EBF;

contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respetivo montante, contabilizado como custo do exercício.”

O benefício fiscal relativamente a criação de empregos é um dos mais utilizados pelos sujeitos passivos de IRC, já conheceu diversas alterações durante a sua vigência.

Com a aprovação da lei do orçamento do Estado para 2007, foi alargado o benefício para os sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada e também o âmbito de aplicação passando a abranger os desempregados de longa duração, foram clarificados alguns conceitos: encargos e criação líquida de postos de trabalhos e os benefícios deixaram de ser cumuláveis com outros de idêntica natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho (Sousa, Estatuto dos Benefícios Fiscais - Comentado, 2013).

2.6.2.2 Benefícios fiscais à poupança

Os planos poupança-reforma (PPR) desempenham um papel importante no incentivo a reforma e como esquemas suplementares de reforma. Para evitar situações de dupla tributação para os intervenientes ficam isentos do IRC os rendimentos dos fundos de poupança-reforma. Além de serem considerados gastos do exercício tal como consta na alínea d), n.º1 do artigo 23.º do CIRC⁵⁶.

2.6.2.3 Benefícios fiscais às zonas francas

Com o objetivo de atrair investidores para as zonas francas foram atribuídos benefícios fiscais neste âmbito, para além das reduções de taxas de IVA, IRS e IRC⁵⁷.

Com a aprovação do Orçamento do Estado para 2012, o regime de isenção da Zona Franca da Madeira foi revogado conforme já previsto na sua redação. Os sujeitos passivos que antes estavam aqui enquadrados passam para o regime de redução de taxa atualmente vigente (Sousa, Estatuto dos Benefícios Fiscais - Comentado, 2013).

⁵⁶ Cf. Artigos 20.º e 21.º do EBF;

⁵⁷ Cf. Artigo 33.º e 36.º do EBF;

2.6.2.4 Benefícios fiscais ao investimento produtivo

Sobre estes benefícios ver o DL n.º 250/2009, de 23 de Setembro que no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 106.º da Lei n.º 64-a/2008, de 31 de Dezembro, procede à regulamentação dos benefícios fiscais contratuais, condicionados e temporários, suscetíveis de concessão ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 41.º do EBF e desenvolve o disposto no n.º 2 do artigo 22.º do Código Fiscal do Investimento (Sousa, Estatuto dos Benefícios Fiscais - Comentado, 2013).

Aos projetos de investimento acima referidos podem ser concedidos, cumulativamente, incentivos fiscais relacionados com crédito de imposto, Isenção ou redução de IMI, isenção ou redução de IMT, isenção ou redução do imposto do selo⁵⁸.

2.6.2.5 Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento

O benefício fiscal corresponde a uma dedução à coleta de IRC relativo ao período de 2013, no montante de 20 % das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efetuadas entre 1 de junho de 2013 e 31 de dezembro de 2013 e com o limite de 70% da referida coleta.

- **Montante máximo das despesas de investimento**

O montante máximo das despesas de investimento elegíveis é de € 5.000.000,00, por sujeito passivo.

Significa que o benefício máximo possível é de € 1.000.000,00 (€5.000.000,00 x 20%). A importância que não possa ser deduzida, em 2013, por insuficiência de coleta, pode sê-lo, nas mesmas condições, nos cinco períodos de tributação subsequentes.

- **Sujeitos passivos com período de tributação diferente do ano civil**

No caso de sujeitos passivos que adotem um período de tributação não coincidente com o ano civil e com início após 1 de junho de 2013, as despesas relevantes para efeitos da dedução prevista nos números anteriores são as efetuadas em ativos elegíveis desde o início do referido período até ao final do sétimo mês seguinte.

- **Regime especial de tributação de grupos de sociedades (RETGS)**

⁵⁸ Cf. Artigo 41.º do EBF.

- Efetua-se à coleta apurada com base na matéria coletável do grupo, igualmente com o limite de 70%; e
- Não pode ultrapassar, em relação a cada sociedade e por cada exercício, o limite de 70 % da coleta que seria apurada pela sociedade que realizou as despesas elegíveis, caso não se aplicasse o RETGS

- **Investimentos elegíveis**

Consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2014.

São ainda elegíveis as despesas de investimento em ativos intangíveis sujeitos a deprecimento, designadamente:

- As despesas com projetos de desenvolvimento;
- As despesas com elementos da propriedade industrial, tais como: patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

Consideram-se também despesas de investimento elegíveis: As adições de ativos verificados nos períodos referidos e, bem assim, as que, não dizendo respeito a adiantamentos, se traduzam em adições aos investimentos em curso iniciados naqueles períodos. Não se considera adição a mera transferência dos investimentos em curso para os ativos fixos tangíveis ou intangíveis.

2.6.3 Benefícios fiscais relativos ao mecenato

Artigo 62.º Dedução para efeitos da determinação do lucro tributável das empresas

“1 - São considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, os donativos concedidos às seguintes entidades:

- a) Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;
- b) Associações de municípios e de freguesias;

c) Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial;

d) Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial, nas condições previstas no n.º 9.

2 - Os donativos referidos no número anterior são considerados custos em valor correspondente a 140% do respetivo total, quando se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social, a 120%, se destinados exclusivamente a fins de carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional, ou a 130% do respetivo total, quando forem atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos, que fixem os objetivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias, e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.”

Artigo 62.º-A Mecenato científico

“2 - São considerados gastos ou perdas do exercício, em valor correspondente a 130% do respetivo total, para efeitos de IRC ou da categoria B do IRS, os donativos atribuídos às entidades referidas no número anterior, pertencentes:”

Artigo 66.º-A Cooperativas

“1 - Estão isentas de IRC, com exceção dos resultados provenientes de operações com terceiros e de atividades alheias aos próprios fins.”

Artigo 71.º Incentivos à reabilitação urbana

“Ficam isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário que operem de acordo com a legislação nacional, desde que se constituam entre 1 de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2012 e pelo menos 75% dos seus ativos sejam bens imóveis sujeitos a ações de reabilitação realizadas nas áreas de reabilitação urbana.

2.6.4 Fiscalização

Está previsto no artigo 7.º do EBF que:

“Todas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, a quem sejam concedidos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, ficam sujeitas a fiscalização da Direcção-Geral dos Impostos e das demais entidades

competentes, para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respetivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios.”

Em resumo os benefícios fiscais do ponto de vista do Estado servem para incentivar, dinamizar e promover a economia e para as empresas de um ponto de vista mais amplo representa uma poupança fiscal.

3 Planeamento Fiscal

O conceito de planeamento fiscal muitas vezes é confundido com outros conceitos, neste tópico irei apresentar o tema mais aprofundadamente, para posteriormente percebermos o conceito de Planeamento Fiscal e também o diferenciar de um conjunto de conceitos mais ou menos próximos que normalmente lhe são associados.

3.1 Neutralidade Fiscal

Segundo Nabais (2011) a Neutralidade Fiscal é um princípio da teoria fiscal que se verifica quando a carga fiscal não é um fator de decisão num projeto, ou seja, implica igual carga fiscal independentemente da decisão do contribuinte.

Nabais (2011:31) diz que o conceito moderno de neutralidade fiscal não tem a ver com o conceito das finanças liberais do século XIX. “Pois, no quadro das finanças funcionais que se foram impondo um pouco por toda a parte no decurso do século XX e que perduram não obstante as atuais investidas do neoliberalismo económico e das múltiplas tentativas de desmantelamento do Estado social, não é mais possível repor essa neutralidade oitocentista. Daí que, por exemplo, a extrafiscalidade constitua um fenómeno com o qual o mundo dos impostos passou a conviver, podendo o Estado, no quadro dos seus poderes de intervenção económica e social, utilizar a via fiscal para penalizar, beneficiar ou incentivar comportamentos económicos e sociais, conquanto que essas intervenções não se materializem em distorções significativas à equilibrada concorrência entre as empresas”

A aplicação da neutralidade fiscal está relacionada com duas conclusões:

1. Garantir que as escolhas dos agentes económicos não são influenciadas pela carga tributária, de modo a garantir o funcionamento económico e social naturalmente. A tributação não deveria intervir nas condições de mercado⁵⁹. Não se pretende com a neutralidade fiscal eliminar a tributação. O objetivo da neutralidade é eliminar a

⁵⁹ Efetivamente, o ideal seria termos um Estado sem impostos. Neste caso, a liberdade e a disponibilidade dos agentes económicos não seria com toda a certeza influenciada pela carga fiscal mas única e exclusivamente pela vontade do investidor e pelas condições concorrenciais do mercado.

influencia da carga fiscal na tomada de decisão fazendo com que, para a concretização de um mesmo objetivo;

2. Nenhuma tributação poderá ser considerada neutra, porque a carga fiscal influenciara sempre o processo de decisão económica e no contexto social global.

Se analisarmos o n.º 1 do artigo 86.º do CIRC e o artigo 38.º do CIRS, pode-se verificar a aplicação do conceito de neutralidade fiscal na legislação portuguesa. Este regime tem por objetivo, garantir que a transmissão de património pessoal para realização do capital de uma sociedade seja indiferente em termo fiscais.

Segundo Santos (2003:358), “a neutralidade fiscal surgiu a partir das teorias económicas liberais, utilizando-se como ponto de partida a noção o imposto como um mal necessário, a doutrina da neutralidade fiscal é um contraponto à intervenção do Estado sobre o processo económico. Assenta-se, basicamente, na perspetiva da liberal da tributação, defendendo a redução do papel do Estado-interventivo ao papel do Estado-polícia”.

Como referencia Santos (2003:359), “qualquer obrigação de cunho fiscal, afeta e altera a ordem predeterminada das coisas, influenciando as diversas fases da produção e do consumo provocando até reações psicológicas”.

Ao analisarmos as palavras do autor podemos concluir que nenhum sistema fiscal é neutro, e na verdade terá um impacto significativo nas opções dos agentes económicos⁶⁰. A fiscalidade é um instrumento de política e de governação e é utilizada para induzir a determinados comportamentos e evitar outros comportamentos. Por um lado temos os incentivos fiscais que induzem a determinados comportamentos⁶¹, por outro lado temos as normas anti-abuso que visam prevenir e penalizar determinados comportamentos.

A inexistência de um sistema fiscal neutro e a forma como as questões de ordens fiscais afetam os *cash-flows*, as decisões de financiamento e de investimento são estas as questões potenciam o Planeamento Fiscal.

⁶⁰ Veja-se, por exemplo, o efeito económico descrito pela denominada *curva de Laffer* (Laffer: 2004), segundo o qual a relação entre a taxa de imposto e o imposto pago não é meramente aritmética: uma taxa de imposto de 0% resulta num imposto pago de zero, mas uma taxa de imposto de 100% não resulta num imposto pago de cem, uma vez que os agentes económicos deixam de produzir, pois não lhes compensa, ou encontram maneira de não pagar o imposto. Esta curva é bem demonstrativa do efeito que os impostos têm sobre o comportamento dos contribuintes, em especial, sobre o nível de cumprimento das suas obrigações fiscais.

⁶¹ Por exemplo os incentivos a criação de emprego

3.2 Maximização da Eficiência Fiscal

O objetivo do planeamento fiscal é adoção de medidas para reduzir o imposto final, é razoável qualificá-lo como um conjunto de ações que objetivam o alcance à eficiência fiscal.

O planeamento fiscal em si não representa um fim, mas sim um meio para atingir uma melhor eficiência fiscal. A maximização eficiência fiscal poderá ser definida como as decisões fiscais que criam valores para os acionistas após o imposto. Para isso acontecer a administração terá que ter capacidade de utilizar todos os instrumentos fiscais a sua disposição⁶².

Relacionando o conceito de planeamento fiscal e o conceito de eficiência, pode-se perceber que a maximização da eficiência fiscal pode ir além do planeamento fiscal. O planeamento fiscal poderá não considerar todos os custos não fiscais.

Por exemplo, até Dezembro de 2011 havia benefícios a interioridade. Consideremos que uma empresa pretende alterar a localização para o interior do país para usufruir dos benefícios a interioridade. Do ponto de vista do planeamento fiscal é uma das melhores opções para gerar uma poupança fiscal, mas em termos de maximizar eficiência fiscal esta opção não é a melhor. Para obter esta poupança fiscal a empresa teria que ter outros custos de deslocalização⁶³ que poderiam superar a poupança que iriam obter e igualar ou superar a poupança fiscal que iriam obter com a deslocalização.

A maximização da eficiência fiscal e o planeamento fiscal estão subordinados a estratégia de longo prazo da empresa. A empresa terá que identificar opção menos onerosa possível de acordo com as estratégias empresarial.

⁶² Incentivos fiscais, Isenções, Benefícios e oportunidades concedidas em alguns momentos, mercados e sectores económicos.

⁶³ Designadamente, com novas instalações, transportes e trabalhadores entre outros.

3.3 Planeamento Fiscal elemento da planificação estratégica

Os contribuintes detêm liberdade de escolha para obter uma poupança fiscal, desde que esta poupança seja obtida dentro dos limites legais. Tal situação redonda no chamado planeamento fiscal legítimo situado na esfera da liberdade do contribuinte, mais propriamente legitimado pela livre iniciativa económica das pessoas singulares e coletivas, alicerçada no próprio princípio do Estado Fiscal.

Segundo Santos (2008), o sujeito passivo pode reduzir a sua carga fiscal, agindo:

- a) “*Intra legem*”- quando a poupança fiscal é expressa ou implicitamente desejada pelo legislador que estabelece normas negativas de tributação como exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria coletável personalizadas, ou estabelece isenções fiscais, zonas francas, etc.;
- b) “*Extra legem*” – (elisão fiscal ou “*tax avoidance*”) quando a poupança fiscal é obtida através da utilização de negócios jurídicos que não estão previstos nas normas de incidência fiscal e/ou que, estando previstos nessas normas, têm um regime menos oneroso;
- c) “*Contra legem*”, quando a poupança fiscal resulta da prática de atos ilícitos

Para Silva (2008) e muitos outros autores, muitas pessoas consideram o planeamento fiscal sinónimo de evasão e fuga ao pagamento de impostos de forma ilícita⁶⁴.

Ainda diz que o planeamento fiscal é entendido como uma prática só acessível a um pequeno grupo de contribuintes que recorrem a mecanismos complexos de redução ou eliminação da tributação como, por exemplo, a utilização de paraísos fiscais. Ou seja, o planeamento fiscal é encarado como uma realidade distante e ao serviço daqueles que dispõem conhecimentos e meios financeiros para o efeito. A análise e discussão dos principais mecanismos de planeamento fiscal, bem como dos “remédios” ou medidas adotadas pela administração fiscal para combater alguns tipos de planeamento fiscal mais agressivo remetem-nos para a tradicional imagem do jogo do “gato e do rato”: o Estado define as regras e, de imediato, os contribuintes tentam encontrar meios de evitar a tributação.

⁶⁴ Uma prática não só censurável do ponto de vista ético como ilegal e punível nos termos definidos pelos códigos fiscais.

Segundo Sanches (2006:21), “O planeamento fiscal (legítimo) consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais. O planeamento fiscal ilegítimo consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das ordenações fiscais de um determinado sujeito passivo.”

A legislação atual permite que o sujeito passivo (investidor) possa interpretar e aplicar a lei fiscal na determinação e quantificação das suas obrigações relativamente ao pagamento do imposto. Tal faculdade é materializada no facto de ser o próprio sujeito passivo, mediante declaração dos seus rendimentos (IVA, IRC, IRS entre outros) quem procede ao cálculo do imposto e a entrega à administração fiscal, prática esta a que é denominada por autoliquidação.

O sujeito passivo atual tem uma postura proactiva relativamente aos investimentos e despesas, ao inserir uma variável fiscal nas suas decisões⁶⁵, e deste modo minimizar o custo fiscal que iria recair sobre a operação, desde que isso reflita em aumento do rendimento após impostos. O objetivo de aumentar o rendimento após imposto leva à que as empresas criam valor para a distribuição dos sócios. Conforme se refere no Projeto do Código de Bom Governo das Sociedades, as “sociedades devem ser geridas com o objetivo de criação sustentada de riqueza para os seus acionistas”. Mas o objetivo de criar valores para os acionistas não devesse ultrapassar os limites legais.

Segundo Sanches (2008), a definição de tais limites foi feita em duas vias:

- a) Pela via legislativa: criação da cláusula geral anti-abuso, no n.º 2 do artigo 38.º Lei Geral Tributária, que introduziu no ordenamento jurídico tributário a possibilidade de o juízo administrativo sobre a natureza do negócio jurídico escolhido pelo sujeito passivo e a intenção que presidiu a escolha do mesmo.
- b) Pela via judicial, quando o Tribunal Constitucional rejeitou a conceção da tipicidade fechada pronunciando sobre o grau exigível para as normas de previsão,

⁶⁵ Reforça a ideia da inexistência de uma neutralidade fiscal.

veio permitir o uso pelo legislador de tipo suficientemente aberto para neutralizar as formas mais elementares de fraude à lei fiscal ou comportamentos abusivos.

O autor Silva (2008) diz que “em conformidade com a generalidade da doutrina, podemos afirmar que o planeamento fiscal é o conjunto de atos que, no respeito pela lei, visam reduzir ou minimizar a carga fiscal do contribuinte. Por exemplo, poderá a criação de uma sociedade gestora de participações ser considerada uma operação de planeamento fiscal abusivo? O enquadramento de uma sociedade no regime geral de tributação ou no regime simplificado é legítimo por razões de exclusiva poupança fiscal? A transformação de uma sociedade por quotas numa sociedade anónima por exclusiva conveniência fiscal deve ser censurada? A deslocalização da sede de uma empresa ou de uma filial para um paraíso fiscal (para a Zona Franca da Madeira, por exemplo) é um ato com exclusivos objetivos fiscais, devendo, por isso, ser desconsiderada?”⁶⁶.

Segundo Pereira quando se procede ao planeamento Fiscal, importa ter em linha de conta três aspetos:

- a) Uma abordagem multilateral: o planeamento fiscal deve tomar em consideração as consequências fiscais para todas as partes envolvidas no negócio e nas transações;
- b) A consideração quer dos chamados impostos explícitos (os que são pagos as autoridade fiscais) quer dos impostos implícitos ou ocultos (os que estão associados às condições em que se efetivam as opções favorecidas fiscalmente, que podem implicar um eventual menos rendibilidade antes de imposto dessas opções.)
- c) A importância dos custos fiscais já que certas opções podem minimizar os impostos a pagar mas acarretar o aumento de outros custos.

Nestes termos, o planeamento fiscal ideal será aquele que conjugará a liberdade do contribuinte, plasmada na constituição, de livre iniciativa económica, numa perspetiva global em que o fim único não seja apenas a redução do imposto, mas sim o aumento do rendimento após imposto e dentro dos estritos limites legais.

⁶⁶ Exemplo referente ao ano de 2008. Atualmente as condições fiscais referentes a ZFM estão bastante alteradas.

3.3.1 Conceito Legal - DL 29/2008 de 25 de Fevereiro

No DL 29/2008 de 25 de Fevereiro o legislador estabeleceu o chamado dever de comunicação prévia de esquemas de planeamento fiscal. Na alínea a) do artigo 3º, apresenta o conceito de planeamento fiscal nos moldes abaixo:

- «Planeamento fiscal», qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto;

Para evitar outras interpretações o legislador esclarece outros conceitos de modo a que haja apenas uma única interpretação do conceito de planeamento fiscal. Nas alíneas b), c) e d) do artigo 3.º do DL 29/2008 de 25 de Fevereiro, apresenta igualmente as seguintes definições:

- «Esquema», qualquer plano, projeto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objeto ou não de concretização em acordo ou transação;
- «Atuação», qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura coletiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou ato jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização;
- «Vantagem fiscal», a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a atuação.

Para reforçar qual o conceito de Planeamento fiscal que o legislador pretende transmitir no artigo 4º do Decreto-lei, apresenta situações que no seu entender melhor se enquadram, naquela situação:

- Impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, considerando -se como tal a entidade cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efetivamente pago seja igual ou inferior a 60 % do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português;
- Impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta;

- Envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros;
- Impliquem a utilização de prejuízos fiscais.

Pela análise do acima exposto, podemos concluir que o Planeamento Fiscal é lícito e reconhecida pelo legislador como um modo de diminuição dos impostos a pagar. Ainda se analisarmos o DL no seu todo podemos concluir que não nos permite distinguir o Planeamento Fiscal Legítimo do Planeamento Fiscal Abusivo/Ilegítimo. Como refere Sanches, a menos que consideremos ser o uso da expressão “esquema” como uma palavra com conotação necessariamente negativa e que, por isso, faria a separação entre o planeamento fiscal abusivo e não abusivo (haveria planeamento fiscal abusivo sempre que estivéssemos perante um qualquer “esquema”), verificamos que o planeamento fiscal é, segundo esta norma, qualquer análise de um problema fiscal que seja feita na perspetiva da redução de um imposto a pagar.

3.3.1.1 Esquemas de Planeamento Fiscal Comunicados

Na sequência da entrada em vigor da Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de Maio, foi instituído o Grupo de Trabalho para o Planeamento Fiscal Abusivo com o mandato de proceder à análise e qualificação dos esquemas comunicados ao abrigo do DL n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, tendo em vista a preparação dos elementos que possibilitem dar execução às competências e finalidades previstas nos artigos 13.º a 15.º deste diploma⁶⁷.

A carência de informações após seis anos da entrada em vigor do DL n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro limita uma análise mais aprofundada sobre o êxito do DL no combate ao planeamento fiscal abusivo.

A entrada em vigor do diploma verifica-se que o mesmo não obteve o sucesso pretendido, considerando que o número de comunicações de sobre esquemas de planeamento fiscal ficou muito abaixo do esperado⁶⁸. De facto, segundo o balanço feito pelo Ministério das

⁶⁷ Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2010

⁶⁸ Não obstante, segundo o Secretário de Estado dos Assuntos fiscais a resistência dos agentes económicos no cumprimento das obrigações declarativas tem diminuído

Finanças em Novembro de 2008 foram 21 as comunicações sobre esquemas de planeamento fiscal, das quais 9 da iniciativa dos utilizadores e 11 da iniciativa dos promotores. A maioria das situações (60%) diz respeito a casos em que as empresas participavam em *offshore*. Em termos de impostos, as vantagens conseguidas com os esquemas de planeamento referiam-se, na sua maioria aos impostos sobre o rendimento – IRC e IRS – (18 esquemas) sendo os restantes respeitantes ao imposto selo (3 esquemas) ⁶⁹. O fluxo de esquemas comunicados, desde a entrada em vigor do DL n.º 29/2008, tem sido caracterizado por uma grande irregularidade, conforme se evidencia no quadro seguinte:

Períodos	Promotores	Utilizadores	Total
21-05-2008 a 31-12-2008	13	9	22
01-01-2009 a 30-04-2009	9	0	9
15-05-2009 a 31-12-2009	50	0	50
01-01-2010 a 31-12-2010	6	0	6
Total	78	9	87

Tabela 1: Números de casos de Planeamento comunicados

Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2010

O número mais elevado de esquemas comunicados por promotores foi registado após a publicação (Diário da República, 2.ª Série, de 18/05/09) do Despacho de SESEAF, de 05/05/2009.

Os esquemas comunicados apresentam a seguinte distribuição por tipologias dos esquemas ou atuações previstas no artigo 4.º do DL n.º 29/2008:

N.º de Esquemas Comunicados Por tipologia ao Abrigo do Art.º 4.º do DL 29/2008					
Alínea a)	Alínea b)	Alínea c)	Alínea d)	N.º 2	Total
29	21	10	24	3	87

Fonte: Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2010

⁶⁹ Segundo, garantia dada pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, na Assembleia da República, durante o debate do Relatório de Combate à Fraude e Evasão fiscais de 2008, em 2009, "*já entraram mais comunicações de planeamento fiscal abusivo do que no ano passado*". O responsável não adiantou os números totais anuais nem o tipo de esquema que está em causa, mas avançou que, só num dia, deram entrada 16 comunicações - quase tantas como as registadas entre Maio e Novembro do ano de 2008. *Vd.* Sousa, Paulo Cravina de, *Denúncias de esquemas de planeamento fiscal dispáram*, Diário Económico, 18/05/2009.

Tabela 2: Tipologias de Esquemas⁷⁰

Recentemente foi pela primeira vez publicada a divulgação dos esquemas ou atuações do planeamento fiscal que a Administração Fiscal reputa de abusivos, tendo por inspiração às boas praticas que nos precederam, designadamente os EUA, o Canada e o Reino Unido, e às recomendações realizadas pela OCDE.

De facto esta iniciativa, veio funcionar como alerta/aviso destinado aos promotores, aos utilizadores e aos contribuintes em geral, reduzindo assim a discricionariedade na determinação dos planeamentos considerados abusivos e veio confirmar o carácter proactivo do regime⁷¹.

Esta divulgação surge na senda do cumprimento do disposto no artigo 15.º do DL n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro e constitui uma atitude da Administração Fiscal, que deve ser aplaudida, por dois motivos: por um lado porque permite a prevenção do contribuinte face aos riscos do planeamento fiscal, em concreto, em relação aos esquemas já colocados em causa pela Administração Fiscal, por outro porque, assim, o diploma assume também uma função dissuasora, pois após a divulgação dos esquemas ou atuações consideradas abusiva o contribuinte vai sentir-se certamente menos tentado a assumi-las, tanto mais que sabe que acaso seja descoberto, não existe espaço para discricionariedade.

⁷⁰ Artigo 4.º do DL n.º 29/2008: Artigo 4.º -Esquemas ou acuações abrangidos

1 - Estão sujeitos ao disposto no presente DL os esquemas ou atuações de planeamento fiscal, tal como definidos no artigo anterior, que se reconduzam a uma das situações seguintes:

- a) Impliquem a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado, considerando-se como tal a entidade cujo território de residência conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC ou ainda quando o imposto efetivamente pago seja igual ou inferior a 60 % do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português;
- b) Impliquem a participação de entidade total ou parcialmente isenta;
- c) Envolvam operações financeiras ou sobre seguros que sejam suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário, designadamente locação financeira, instrumentos financeiros híbridos, derivados ou contratos sobre instrumentos financeiros;
- d) Impliquem a utilização de prejuízos fiscais.

⁷¹ Ministério das Finanças e da Administração Pública, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*, 2009.

3.3.2 Normas anti-abusos

O Planeamento fiscal deve ser entendido como um direito que assiste a qualquer contribuinte, reduzir ao máximo a carga fiscal suportada, ou se possível, eliminar a tributação ou ainda deferir o momento do pagamento do imposto correspondente. Note-se que no exercício do direito de iniciativas económica, não pode o contribuinte em momento algum, desrespeitar os postulados legais, sobe pena de estar a agir contra *legem*, e consequentemente esta a cometer o crime de fraude fiscal (Oliveira, 2009; Sanches, 2006).

É mais do que claro que o Planeamento Fiscal é um comportamento que não constitui uma fraude à lei, uma vez que a “ norma fiscal não proíbe a realização de qualquer fim, nem prescreve a adoção de certas formas jurídicas para a realização de determinados fins”.

A evasão e fraude fiscais assumem cada vez mais uma dimensão internacional, resultante da crescente internacionalização das empresas, da maior mobilidade das pessoas e dos capitais e do próprio desenvolvimento das técnicas utilizadas para esse efeito. O combate a essas práticas é, porém, decisivo como forma de preservar as receitas fiscais e assegurar a justiça na tributação, inserindo-se nesse contexto as medidas que, a nível internacional, se vêm tomando para o efeito⁷².

Foi sobretudo a partir da década de 90 devido à forte influência da harmonização fiscal comunitária, quem em Portugal se adotaram progressivamente medidas defensivas anti-abuso contra a evasão e fraude internacionais. Foi através do DL n.º 37/95 de 14 de Fevereiro, que foram criadas medidas anti-abuso de combate à fraude e evasão fiscal internacional com o objetivo de limitar a utilização de paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais ou privilegiados, fundamentalmente através de sociedades de base aí estabelecidas.

A cláusula geral anti-abuso tem como objetivo principal reprimir os “negócios anómalos que embora lícitos, tenham com propósito exclusivo elidir a aplicação das regras tributárias”. Além da cláusula geral anti-abuso, existe um conjunto de normas especiais

⁷² Cf. DL n.º 37/95

anti-abuso que assumem um papel fundamental na luta contra o planeamento fiscal abusivo ou agressivo⁷³.

Em Portugal, o legislador estabeleceu no n.º2 do artigo 38.º da LGT a CGAA. Nos termos do preceito “*São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas*”.

Segundo Sanches (2003:319), a classificação de uma norma como “normas anti-abuso” dentro do conjunto de normas que compõe o ordenamento jurídico-tributário e a sua delimitação em relação a outras normas não é fácil. No centro deste conjunto temos a cláusula geral anti-abuso que permite à AF, caso consiga demonstrar que uma certa forma jurídica foi utilizada apenas para obter uma redução inaceitável da carga fiscal – inaceitável por se realizar contra uma intenção contrária e claramente expressa pelo legislador fiscal – anular os efeitos fiscais desse negócio jurídico.

Por forma a combater os comportamentos abusivos dos particulares, a AF atribui-se o poder de qualificar os atos praticados pelos contribuintes e de proceder a subsequente correção dos mesmo, permitindo-lhe deste modo atuar nos casos de evasão fiscal e fraude fiscal.

Como afirma Sanches (2001:121), a existência desta norma entre nós tem como condição necessária um funcionamento mais eficiente da AF em especial quanto à resposta atempada às reclamações dos contribuintes, uma maior capacidade técnica de fundamentação de decisões e um sistema judicial que, para além de uma resposta atempada, mostre um domínio mais completo da problemática do Direito Fiscal.

⁷³ Amorim, José (2010), “Responsabilidade Dos Promotores do Planeamento Fiscal”, in Amorim, José (org.), *Planeamento e Evasão Fiscal*. Porto: Vida Económica, 219-255.

3.3.2.1 Outras Cláusulas

As normas especiais anti-abuso, consagradas nos artigos 63.º e seguintes do CIRC, constituem um regime específico de tributação. Fazem parte do grupo das normas especiais anti-abusivas ou anti-elisivas, as normas que se reportam aos preços de transferência⁷⁴, às correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, aos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, à imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado⁷⁵.

Nas normas anti-abusos ainda podemos destacar:

IRC

- Números 3, 4 e 5 do Artigo 23.º (Gastos).
- Artigo 49.º (Instrumentos financeiros derivados)
- Número 10 do artigo 51.º (Eliminação da dupla tributação económica de Lucros Distribuídos)
- Artigo 73.º a 78.º (Regime de Neutralidade Fiscal das fusões, cisões e entradas de ativos)

IRS

- Número 5 do artigo 16.º (Residência)
- Número 5 do artigo 43.º (Mais-valias)
- Número 6 do artigo 73.º (Taxas de tributação autónoma)

⁷⁴ Nos casos dos preços de transferências praticados pelas empresas, quer a nível interno, quer a nível internacional, o artigo 63.º do CIRC prevê, por um lado, que a Administração fiscal possa efetuar a correção do valor dos preços de transferência para aquele que teria sido aplicado se as transações tivessem ocorrido entre partes independentes em condições económica contratuais idênticas ou análogas (critério do preço de plena concorrência).

Por outro lado, o artigo 63.º do CIRC determina as condições em que se pode proceder aos ajustamentos correlativos, prevendo que deste regime (pressuposto, metodologias e obrigações acessórias) resulte apenas um ajustamento ao lucro da sociedade, e não uma requalificação dos pagamentos.

⁷⁵ Amorim, José (2010), “Responsabilidade Dos Promotores do Planeamento Fiscal”, in Amorim, José (org.), *Planeamento e Evasão Fiscal*. Porto: Vida Económica, 219-255

- Números 4 e 5 do artigo 85.º (Encargos com imóveis e equipamentos novos de energias renováveis)

IVA

- Números 3 e 4 do artigo 19.º (Direito à dedução)
- Artigo 80.º (Responsabilidade solidaria do sujeitos passivos)

IMT

- Número 4 do artigo 17.º (Taxas)

IMI

- Número 4 do artigo 112.º (Taxas)

EBF

- Artigo 27.º (Mais-Valias realizadas por não-residentes)
- Número 10 do Artigo 27.º (Prédios urbanos construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados a habitação)

Imposto selo

- Alínea e), n.º 1 do artigo 7.º (Outras isenções)

LGT

- Artigo 89.º-A (Manifestações de fortuna)

3.3.3 Confusão com alguns conceitos

O Planeamento Fiscal normalmente é associado com outros conceitos, e muitas vezes leva a que seja comutado com estes outros conceitos. Habitualmente o conceito de Planeamento Fiscal é visto como uma ilegalidade e conseqüente é associado aos conceitos de fraude e evasão fiscal. É necessário distingui-los uma vez que estamos perante realidades diferentes.

Vejamos o seguinte exemplo que demonstra como os conceitos de planeamento fiscal, evasão e fraude fiscal são facilmente associados um ao outro. Um caso que para a Apple se

trata de uma questão de planeamento fiscal mas para o Senado Americano trata-se de uma rede de Evasão Fiscal:

“O 'Santo Graal' da evasão fiscal? Perguntem à Apple

A Apple utilizou uma complexa rede de filiais no estrangeiro para evitar biliões de dólares em impostos, sustenta uma comissão do Senado Americano. Que alude à transferência de patentes para filiais e à concentração de negócios na Irlanda, país que atraiu multinacionais com a sua brandura fiscal, uma política que lhe vale agora críticas contínuas.

E que, afinal, valeu de pouco à sua economia. A empresa «criou um 'Santo Graal' de evasão fiscal ao montar entidades no exterior para fintar o fisco», disse o senador Carl Levin. A Apple Operations International «não tem funcionários nem sede física», evitando declarar biliões de dólares. Perante a comissão Tim Cook vai clamar por uma «simplificação dramática» das leis fiscais.

As empresas têm um argumento forte: a necessidade de evitar a dupla e tripla tributação. Os estados têm um argumento de peso: os artifícios fiscais e a subtributação subtraem biliões às suas receitas. A seguir com atenção (Querido, O 'Santo Graal' da evasão fiscal? Perguntem à Apple, 2013).”

3.3.3.1 Gestão Fiscal

A diferença entre o conceito de Gestão Fiscal e Planeamento Fiscal é apenas uma diferença terminológica. O planeamento fiscal poderá também ser por expressões como *gestão fiscal*, *engenharia fiscal* ou *otimização fiscal*. Estes conceitos acabam por ter o mesmo conceito uma vez que o objetivo principal acaba por ser minimizar o imposto a pagar de uma forma totalmente legítima e lícita. Trata-se apenas de optar fiscalmente pelas opções menos onerosas.

3.3.3.2 Evasão Fiscal

As empresas evoluíram deixando de estar focado apenas no mercado interno e passando a internacionalizar os seus negócios, em todas os domínios . A simplicidade de como se obtém determinadas informações e a fluidez de que se transaciona os bens e serviços, faz

com as entidades estejam em constante mutações e adaptando facilmente as características jurídicas de determinado Estado.

Deste ponto de vista, a competitividade passa a estar num outro nível, uma vez que diversas entidades de diferentes Estados, cada uma com uma vantagem, oferecem serviços e produtos similares. De modo a rentabilizar os negócios é necessário reduzir os custos envolvidos para o mínimo indispensável, de modo a que estejam aptas para competir num mercado globalizado.

Como já referimos anteriormente alguns Estado apresentam cargas tributárias bastante elevadas, e conseqüente em alguns casos tem vindo a comprometer o desenvolvimento e competitividade das atividades empresárias.

A elevada carga tributária, a criação de grandes blocos económicos e objetivo de ser mais competitivos do que os concorrentes, o planeamento fiscal ganha maior relevância, de modo a minimizar o imposto a pagar. Entretanto, os paraísos fiscais oferecem condições extraordinárias para as empresas que queiram localizar a sede ou determinadas operações em seu território . Para evitar abusos das condições extraordinárias oferecidas pelos paraísos fiscais, aliada a carga tributária nula ou quase nula, levou a que Estados com cargas tributárias mais elevadas criassem cláusulas anti-abuso de modo a evitar fugas, bem como detetar situações de evasão fiscal.

A luta pela redução dos custos de modo a colocar no mercado produtos e serviços com menores custos possíveis, de modo a obter maior margem, leva a que as empresas adotem diferentes estratégias, destacando a redução da carga tributária.

“A evasão fiscal constitui, presentemente um dos mais graves problemas da ordem tributária, e a luta contra tal aspecto conjuntural, um dos mais assinalados objetivos da ação legislativa, administrativa e doutrinária, contemporânea. Tratando-se de uma realidade negativa de sempre, sucede, todavia, ter-se acentuado com maior veemência, nas três décadas finais do século transato, face a uma pluralidade de causas em que sobressai a da ausência de coordenação entre o progresso técnico-científico da vida económica e da fiscalidade, que lhe é inerente, e a formação integral de todas as estruturas em que tal progresso, obviamente, tem de ser firmado” afirma Martins (2006:13).

A evasão consiste na ocultação do pagamento do imposto após o facto gerador. O sujeito passivo, sabendo que tem que pagar aquele imposto, encontra uma forma de ocultar o facto gerador, com o intuito de não pagá-lo ou minimizar o pagamento.

Assim perguntamos (Pinto, 2012): Quem nunca comprou artigos numa fábrica a pelos preços mais baixos que os correntes, sem exigir a liquidação do competente imposto de transações(IVA)?

Quem nunca deixou de exigir recibo ao médico que foi consultar e a quem pagou os respetivos honorários?

Quem nunca deixou de exigir, ao pagar a conta no restaurante ou gasolina que meteu no seu automóvel, um recibo devidamente preenchido?

Quem é que, tendo dado explicações remuneradas de um determinada matéria, passou recibos aos recibos aos seus explicandos, pagando, o devido imposto?

Segundo Pereira (2005:385), “a evasão fiscal traduz-se na prática de atos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhes esta subjacente ou serem anómalos, anormais ou abusivos. Nesta qualificação, ao contrário do que ocorre no planeamento fiscal, a intenção do legislador de abranger tais atos ou situações pela tributação e de acordo com os padrões ditos normais para a realização de tais ator ou operações, a evasão fiscal consubstancia uma ação *extra legem*”.

Para Machado (2009) por vezes, o contribuinte infringe diretamente a lei fiscal. Falamos, nestes casos, em fraude fiscal em sentido amplo (*tax evasion*). A atuação do indivíduo é “contra legem”. Num sentido mais estrito, diz-se que há fraude fiscal (*tax fraude*) quando o sujeito passivo adopta um comportamento que viola um dever de cooperação, que a lei tipifica como crime ou como contraordenação fiscal. Estes comportamentos são, no ordenamento jurídico português, punidos nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT)⁷⁶.

Outras vezes, o contribuinte aproveita de forma abusiva a lei para chegar a um resultado fiscal mais favorável. Neste caso, estamos perante uma prática de evasão fiscal (*tax*

⁷⁶ Comportamentos relacionados com a fraude e evasão fiscal podem culminar na aplicação de sanções de natureza preventiva, como o vencimento total e imediato de todas as dívidas fiscais pagas em prestações

avoidance). A atuação do indivíduo é “*extra legem*”. Nestas situações apesar de não haver uma violação direta da lei, verifica-se o exercício abusivo de um direito por parte do sujeito passivo ou a adopção por este de um comportamento em fraude à lei, isto é, um comportamento que tem como finalidade exclusiva ou principal contornar uma ou várias normas jurídico-fiscais, de modo a conseguir a redução ou a supressão do encargo fiscal. Assim, só é legítima a redução dos custos fiscais efetuadas através de práticas não abusivas, nem fraudulentas de gestão ou planeamento fiscal.

As transações em que o único objetivo é a redução dos impostos a pagar ou com o objetivo de obter vantagens fiscais através de operações artificiais ou fraudulentas são ineficazes no âmbito tributário. Mas a ineficiência dessas simulações de negócios jurídicos não impede que eles sejam tributados, tendo em conta é que o principal objetivo económico foi alcançado.

Um exemplo de como o contribuinte obtém uma vantagem fiscal é através da simulação fiscal, que pode ser traduzido divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o intuito de levar a administração fiscal a liquidar menos ou nenhum imposto.

A simulação é composta por três elementos. A divergência intencional entre a vontade e a declaração, o pactum simulationis e o intuito de enganar terceiros. Há portanto um negócio oculto e querido pelas partes mas não revelado, em o objetivo é reduzir os custos fiscais.

Mas com a entrada das normas anti-abuso e tendo em conta a abrangência da norma, o objetivo do contribuinte em não pagar ou pagar um valor inferior tornou-se mais difícil. Com esta norma a AT viu-se dotada de poderes que o permite obrigar o contribuinte a exercer o ajustamento necessário na matéria colectável. Mas mesmo assim é impossível para o legislador prever todos os métodos de evasão fiscal, é nestes termos que a evasão fiscal pode ser considerada vantajosa, pois vai permitir um sucessivo aperfeiçoamento da lei, tornando-a, como se pretende, cada vez mais justa e equitativa (Pinto, 2012).

A LGT vem salvaguardar os interesses a AT através do n.º 1, do artigo 39.º da LGT, diz que em caso de simulação, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. Quer isto dizer que a tributação irá recair sobre a realidade e não sobre a aparência.

Em resumo, quando falamos de “*tax avoidance*” é um conceito mais próximo do “planeamento fiscal”, em que as opções fiscais não infringem a lei, isto é, com vista a evitar a tributação, ou apenas reduzir o total do imposto a pagar, o contribuinte opta por operações legais que lhe permitem materializar uma poupança fiscal. Deste modo o contribuinte poderá usufruir, dos meios técnicos legais disponíveis, podendo ser desde a utilização de um outro Estado para usufruir de outros regulamentos até a utilização de operações contabilísticas, desde que lhe sejam favoráveis. Não podendo nunca deixar de se salientar que estes comportamentos evasivos são permitidos pelo princípio da tipicidade taxativa das normas tributárias, que não deixa margem para a sua aplicação analógica.

Diferente significado tem a expressão “*tax evasion*”, que se traduz na evasão fiscal contra legem, isto é, não paga o devido imposto, desrespeitando os preceitos legais. Estamos perante fraude fiscal quando o contribuinte realiza atos ou negócios jurídicos tendo em vista, por um lado, fugir ao pagamento dos tributos ou, por outro, a obtenção de proveitos fiscais, usando para esse fim meios fraudulentos. Depois de verificado o pressuposto de facto de um imposto, do qual depende a constituição de uma relação jurídico tributário, através da evasão ilícita, o sujeito passivo procura furtar-se ao cumprimento da obrigação decorrente desse preenchimento (Comissao Europeia, 2013).

Analisando o que foi dito anteriormente podemos aperceber que o conceito de Evasao Fiscal é demasiado amplo, considerando que a evasao fiscal se relaciona com o explorar dos limites e das lacunas das leis, podesse dizer que não existe uma violação directa e frontal das normas juridicas.

- **Causas e o Combate a Evasao Fiscal**

A evasão fiscal pode ter origem nas mais díspares causas, no meu entender o principal motivo esta relacionado com as elevadas taxas, o que faz com que a evasão proporciona um ganho que justifique o risco. Ou seja, a carga fiscal influencia os custos de oportunidade da escolha entre trabalho e lazer e depende, particularmente, da diferença entre o custo do trabalho e o rendimento final após impostos e contribuições na economia oficial.

Além das elevadas taxas a fraca capacidade de os Estados assegurarem que contribuintes com capacidades contributivas iguais paguem o mesmo imposto e os com capacidades contributivas diferentes paguem impostos diferentes, ou seja baseado no princípio da

igualdade horizontal e vertical. A fraca capacidade de os Estados garantirem esta igualdade conduz o contribuinte à informalidade, reduzindo as receitas arrecadas pelos Estados⁷⁷. Quando os contribuintes concluem que o sistema fiscal é desigual, leva-os, à desenvolver um sentimento de injustiça que por sua vez leva os contribuintes a resistir aos impostos.

A complexidade e mutabilidade das políticas fiscais contribuem na sua quota-parte para a evasão fiscal. De destacar Portugal em que o sistema fiscal é descrito como complexo, disperso e instável, originando ineficiências graves entraves à produtividade, ao empreendedorismo e à concorrência internacional. Todos estes fatores funcionam como grande incentivo à prática de comportamentos evasivos ou, no mínimo, agressivos.

Outra causa, como vimos anteriormente há uma inexistência de neutralidade fiscal, o que pode originar situações de distorção que podem determinar a fuga aos impostos quando os contribuintes observam que as políticas fiscais não estão orientadas para os interesses coletivos.

A legislação portuguesa prevê combater as situações evasão ou fraude fiscal, através da cláusula geral anti-abuso, das normas especiais anti-abuso e das normas sectoriais anti-abuso⁷⁸:

A. Inversão do Ónus da Prova no combate a fraude e evasão fiscal

Após o ano de 2001, a AF passou a ter a capacidade de proceder a uma avaliação indireta no caso de existir diferenças entre o que o contribuinte declara e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificado, através dos quais se verifique uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada⁷⁹.

O princípio do ónus da prova em Direito Fiscal encontra-se regulado no art.º 74.º da LGT, o qual deve ser complementado, no processo judicial, pelo art.º 100.º do CPPT. No CIRC a inversão do ónus da prova encontra-se disposta no artigo 65.º do CIRC, determinada que a empresa portuguesa deve fazer prova de que a solução fiscal escolhida a exigências

⁷⁷ Como temos vistos quando as receitas diminuem a tendência é de aumentar a carga tributaria.

⁷⁸ Os preços de transferência também constitui uma norma de combate a evasão fiscal – Conferir o tópico “Normas anti-abusos”.

⁷⁹ Cf. N.º 1 do Artigo 89.º-A da LGT -“ Há lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30 %, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.”

empresarial e não fiscais. Em relação aos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, estabelece o n.º 1, do artigo 65.º do CIRC “Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.”. Estes pagamentos estão sujeitos a uma taxa de tributação autónoma, definida no art.º88 do CIRC⁸⁰.

A lógica desta inversão do ónus da prova está em que é o contribuinte quem se encontra em melhor posição para realizar a prova do direito que invoca.

O sujeito passivo deve provar que a concretização do negócio ou serviço não é exagerada. Relativamente a este último ponto, o melhor critério a utilizar pelo contribuinte será o do *arm's length price*, isto é, deverá provar que a relação entre o preço pago e os benefícios recebidos corresponde ao que normalmente é praticado no mercado para situações idênticas.

B. *Controlled Foreign Companies*

O art.º 66.º do CIRC representa uma das normas específicas anti-abusos destinada a combater a evasão fiscal internacional a que normalmente estão associadas este tipo de sociedades. Esta norma tem como objetivo eliminar/reduzir a transferência de rendimentos para estas sociedades, normalmente situadas em paraísos fiscais, ou, para utilizar a terminologia do legislador português, regime fiscal claramente mais favorável.

Há países (EUA e Canadá, por exemplo) em que estas disposições se aplicam a todas as sociedades não residentes, independentemente do local ou Estado onde estejam colocadas.

Portugal, à semelhança da maioria dos países, restringe a sua aplicação às sociedades estabelecidas em regimes fiscais claramente mais favoráveis.

O n.º1 do art.º 66.º do CIRC estabelece que sejam imputados aos sócios residentes em território português, na proporção da sua participação social e independente de

⁸⁰ Amorim, José (2010), “Responsabilidade Dos Promotores do Planeamento Fiscal”, in Amorim, José (org.), *Planeamento e Evasão Fiscal*. Porto: Vida Económica, 219-255

distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora do território nacional e aí submetidos a um regime claramente mais favorável.

Para que este regime se aplique é necessário que o sócio detenha, direta ou indiretamente, uma participação social de, pelo menos 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida direta ou indiretamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%⁸¹.

A imputação corresponde ao lucro obtido pela sociedade, depois de deduzido o imposto sobre o incidente sobre esses lucros, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa sociedade. Procura-se, assim, evitar a dupla tributação mediante a aplicação de uma técnica de transparência fiscal.

O n.º 3 define os critérios para determinar quando é que a sociedade esta submetida a um regime fiscal claramente mais favorável⁸².

O n.º4 do artigo 69.º do CIRC estabelece quais as entidades que ficam excluídas deste regime:

- a) Estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;
- b) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;
- c) Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos;
- d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;
- e) Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;
- f) O nível de participação exigido de, pelo menos, 90% seja obtido indiretamente através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo;

⁸¹ Cf. Artigo 66.º do CIRC.

⁸² Constar da lista publicada pelo Ministério das Finanças, ou quando aí não for tributada em imposto sobre o rendimento igual ou idêntico em território nacional.

- g) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo o disposto no n.º 10.

C. Subcapitalização

A subcapitalização consiste em mais uma prática abusiva de evasão fiscal a que o legislador português reduziu as possibilidades de atuação nesse âmbito através das cláusulas anti-abuso⁸³.

A subcapitalização trata-se de empréstimos atribuídos por sociedades não residentes a uma empresa pertencente ao mesmo grupo de sociedades. Estes empréstimos por vezes não são mais do que um método disfarçado para reforçar os capitais próprios da sociedade residente.

3.3.3.3 Fraude Fiscal

“Fraude fiscal custa 1 bilião por ano à UE

«Em cada ano», recorda o presidente do Parlamento Europeu, «a União Europeia perde com a fraude fiscal um bilião de euros». E Martin Schulz acrescenta, para dar uma dimensão aos números: «são 2.000 euros por ano por cada cidadão da UE, ou 4 vezes o gasto per capita em educação».

A Intermon Oxfam fez as suas contas e diz que 2/3 das fortunas mundiais estão escondidas em paraísos fiscais ligados à UE; estão 80.000 milhões de euros a menos nos cofres públicos da UE. Com os 120.000 milhões à escala global, podia-se «acabar 2 vezes com a pobreza no mundo». Entretanto, ontem François Hollande e Angela Merkel juntaram-se a David Cameron na batalha contra os malabarismos com os impostos e os paraísos fiscais.

Pedem à União o reforço da luta contra a evasão fiscal. Sem prejuízo de atender aos interesses das empresas e indivíduos que (ab) usam (d) o sistema, quem criou os paraísos fiscais é a quem compete corrigir as regras (Querido, Fraude fiscal custa 1 bilião por ano à UE, 2013).”

⁸³ Cf. Artigo 67.º do CIRC.

A fraude fiscal é outro dos conceitos normalmente confundidos com o Planeamento Fiscal. Alguns casos de fraude fiscal podem ser as declarações de proveitos ou lucros inferiores ao real, ocultação de proveitos, dedução de custos inexistentes, simulação de negócios, falsificação de documentos, emissão de faturas falsas, apropriação ilícita de impostos devidos, abuso de confiança fiscal, etc.

Como refere Santos (2009:15), “ só crimes fiscais têm, nos últimos tempos, vindo a conhecer um interesse acrescido tanto nos meios de comunicação social como nos próprios discursos políticos. A fraude fiscal surge, muitas vezes, como forma sintética para fazer referência aos ilícitos fiscais, sendo os sentimentos sociais relativamente a ela nas poucas vezes duvidosas. Se há aqueles que estão consciente que cada crime fiscal contribuí para, a final, pôr em causa as funções sociais do Estado, a redistribuição de riqueza – quem te mais deve contribuir com mais – e constituir fator de distorção da concorrência comercial, não faltam aqueles que põem em causa o modelo de Estado que temos e se mostram indiferentes as campanhas de luta contra a evasão fiscal, como pedir fatura, não acreditando que os impostos com isso vão baixar, mas somente aumentar a intervenção dispendiosa do Estado. Não olvidamos aqueles que olham com admiração para quem foge ao Fisco, contudo, tal, por si só, não chega para haver um sentimento comunitário a favor da abolição dos tributos. Cremos que na grande maioria dos casos essa admiração reflete a inveja por não se conseguir pagar menos ao Estado, o que é humano, mas não traduz a falta de consciência de que as condutas ilícitas de fuga ao fisco estão erradas.

Ainda refere Sanches que na fraude fiscal temos a violação da lei através da obtenção de um resultado não desejado pelo ordenamento jurídico-tributário, por ser contrário a uma distribuição justa dos encargos tributários, mas sem que haja violação de uma norma preceptiva ou proibitiva. O que há no comportamento de fraude à lei em matéria fiscal é uma situação de inconformidade entre o resultado concreto de aplicação da lei – que não encontra na conduta destinada a reduzir indevidamente o importo a pagar nada que seja a contrário à lei – e o resultado pretendido pela norma, cujo sentido era o da tributação dos contratos ou operações que tivessem um certo resultado

Em termos legais o conceito de crime de fraude fiscal é dividido em fraude fiscal simples Regulada pelo artigo 103.º do RGIT, e na fraude qualificada, regulada no artigo 104.º do RGIT:

Artigo 103.º Fraude

- 1) Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:
 - a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;
 - b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
 - c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.
- 2) Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15 000.
- 3) Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.

Artigo 104.º Fraude qualificada

- 1) Os factos previstos no artigo anterior são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:
 - a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
 - b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
 - c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;
 - d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
 - e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;

- f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
 - g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.
- 2) A mesma pena é aplicável quando:
- a) A fraude tiver lugar mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou
- 3) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000. Se a vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 200 000, a pena é a de prisão de 2 a 8 anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas.
- 4) Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente, salvo se pena mais grave lhes couber.

Segundo Pereira (1994:15), a questão da evasão fiscal se relaciona com as deficiências ou lacunas da lei, a fraude fiscal nada tem a ver com situações desse tipo, o que vale por dizer que não pode ser combatida mediante a alteração da lei.

A evasão fiscal afasta-se totalmente da figura da fraude fiscal e terá como objetivo a diminuição dos impostos a pagar, com recurso a atos atípicos ou anormais, retirando proveito, não raras vezes de lacunas ou de deficiências do texto da norma, ou seja, a evasão fiscal respeita o conjunto de comportamentos dos sujeitos tributários que praticados num quadro de aparente licitude têm como finalidade a redução, eliminação ou deferimento do imposto, sendo que ordenamento os considera anómalos, abusivos ou em fraude à lei tendo em vista o fim da norma tributaria.

Ainda refere Pereira, a fraude fiscal consubstancia uma violação direta da lei fiscal, que pode ser por ação através da realização de atos ou negócios ilícitos, ou por omissão ao não cumprir com o preceituado legal, sendo costume referir-se a fraude fiscal como uma ação *contra legem*.

Através da fraude fiscal, o contribuinte por vezes não paga o imposto, no todo ou em parte, um imposto cujo facto gerador se verificou ou obtendo-se uma vantagem patrimonial.

Segundo o mesmo autor , a luta pela fraude fiscal deve passar por uma tomada simultanea das seguintes medidas:

- Redução das taxas de tributação
- Melhoria qualitativa e quantitativa dos serviços técnicos de fiscalização;
- Estabelecimento de um sistema fiscal penalizador que desencoraje a prática da fraude;

O autor José A. Pinto (2012) relaciona a fraude fiscal com as elevadas taxas cobradas, o que acaba por ser um ciclo vicioso – “As taxas dos impostos são bastantes elevadas, talvez já pressupondo no seu estabelecimento a existência de fugas no pagamento desses impostos, isto é, as taxas dos impostos são elevadas porque há fugas e há fugas porque as taxas dos impostos são elevadas.”

Ainda segundo o mesmo autor esta situação leva naturalmente a graves distorções na carga tributária das diversas pessoas, sobrecarregando de imposto as que cumprem escrupulosamente as suas obrigações fiscais e aliviando as que fogem ao cumprimento destas. Como resultado, paga por si e por àqueles que não cumpre, o que permite concluir imediatamente da extrema gravidade desta situação, tanto mais que a contestação desta ideia estará necessariamente na base de acréscimo da tendência para a fraude.

Após analisar os conceitos acima, é possível concluir que, os conceitos de fraude e evasão fiscal se distinguem claramente do conceito de planeamento fiscal. Em suma, o Planeamento fiscal é uma opção legítima e legal, na evasão fiscal há um aproveitamento por parte do contribuinte do disposto numa lei e na fraude fiscal o contribuinte exerce atos ilícitos e culposos constitutivos de uma infração fiscal, como é o caso do não pagamento voluntário de tributos, do uso pelo contribuinte de um qualquer expediente fraudulento destinado a evitar a liquidação do imposto, da apresentação de falsas declarações, falso balanço entre outros⁸⁴.

A margem de manobra para o planeamento fiscal no plano interno têm vindo, ainda assim como já analisamos a legislação nos permite no quadro interno reduzir o montante de IRC a pagar.

⁸⁴ Quer no caso de Evasão fiscal quer no caso de fraude fiscal a lei é violada. Somente num caso a violação é mais clara, no outro mais oculto;

3.4 O Planeamento Fiscal Internacional

O fenómeno da concorrência fiscal é antigo, mas o debate técnico, científico e político sobre a matéria é relativamente recente. Como Tiebout, o tema ganhou foros de cidade nos Estados Unidos da América. Mas a análise da concorrência fiscal não abrangia então a questão das relações entre Estados soberanos, tendo continuado a circunscrever-se, até há poucos anos, às relações regiões ou município de um mesmo Estado.

A diversidade de sistemas e das políticas fiscais estaduais era e é patente. Mas enquanto ainda há uma década o recurso a uma política fiscal ativa para atrair investimentos, diretos financeiros, serviços, mercadorias, tecnologias ou consumidores transfronteiriços era encarado comum um fenómeno natural- que decorria da soberania dos Estados, se não mesmo do ideário da livre competição- hoje, em nome da eficiência económica e do princípio de neutralidade (em termos de escolha económica), tende-se a reduzir ou desativar o intervencionismo fiscal⁸⁵.

Em relação aos sujeitos passivos que pretendem estender as suas atividades para outros países, um dos fatores que mais influência é a possibilidade de terem regimes de tributação mais favoráveis. As transações económicas ultrapassam cada vez mais as fronteiras e as empresas que nela intervêm, tal como acontece no plano interno procuram no plano transfronteiriço analisar as possibilidades de poupança ou gestão fiscal usando-se para isso das leis dos diversos ordenamentos em causa.

A existência de sistemas fiscais distintos, em que alguns têm uma baixa carga fiscal e outras elevadas, incentiva os contribuintes a procurarem os regimes com uma carga fiscal mais baixa.

Quando se verifica a fuga de capitais ou a localização de operações em países com um sistema fiscal mais atrativo verifica-se também consequências negativas para os países de onde se verifica esta fuga. A mais notória é a redução substancial da receita fiscal de

⁸⁵ Santos, António (2003). “A Posição Portuguesa Face à Regulação Comunitária da Concorrência Fiscal”, in Associação Portuguesa de Consultores Fiscais (Org.), *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*. Lisboa: Fisco (153-190)

alguns Estados, que procuram combater esta fuga. Por outro lado temos os Estados para onde os capitais se destinam, alguns de estes são considerados paraísos fiscais.

O termo paraíso fiscal é tipicamente ligado aos países e territórios que oferecem um regime fiscal mais favorável aos investidores. A portaria 292/2011 de 8 de Novembro, apresenta uma lista de alguns países considerados paraísos fiscais ou com regime de tributação privilegiado e relativamente aos quais se deve ter especial atenção e tratamento.

Já a OCDE no Relatório intitulado *Harmful Tax Competition, An emerging global issue*, de 1998 identificou aqueles que considera ser os fatores chave (*key factors*) para identificar os paraísos fiscais. Assim, de acordo com o referido relatório estaremos perante um paraíso fiscal sempre que haja:

- I. Ausência de impostos ou tributação apenas nominal, o que leva a que essa jurisdição se apresente como um local que poderá ser utilizado por contribuintes não residentes para escapar à tributação devida no seu país;
- II. Falta de troca de informação efetiva, possibilitada por leis ou práticas administrativas;
- III. Falta de transparência;
- IV. Prática de atividades não substanciais, verificando-se reduzida (ou nenhuma) atividade efetiva.

Por conseguinte, os paraísos fiscais sejam eles classificados como centros financeiros *offshore* ou não, disponibilizam as bases para toda uma série de negócios não financeiros. As empresas holding representam o melhor exemplo, representam um veículo útil para muitos géneros de negócios que se formam nestes territórios. Os contribuintes, nomeadamente as empresas, podem evitar as autoridades tributárias no seu país em que reside, transferindo os ativos para uma holding, sobre a qual detêm o controlo. Esta depois recolhe a receita resultante dos ativos relevantes (empréstimos, investimentos, royalties de patentes, etc.).

3.4.1 Sociedades Gestoras de Participações Sociais

As Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS) compõem um importante instrumento de planeamento fiscal, neste tópico o objetivo é analisar resumidamente as SGPS.

Segundo Tormenta (2011:17) na atividade económica e no quotidiano é comum aparecer referências na imprensa às SGPS. Hoje em dia, em Portugal, os grupos económicos e o próprio Estado fazem uso deste tipo societário para estruturarem os seus negócios, verifica-se igual tendência nos outros países. Para o atual tópico é essencial definir os seguintes conceitos: holdings e SGPS; bem como elencar as diferenças entre holdings e SGPS.

Uma holding é uma empresa criada para gerir outra empresa ou grupo de empresas que geralmente não produz quaisquer bens ou serviços. Esta concentração de empresas na forma de uma sociedade financeira que tem como objetivo coordenar e orientar todas as atividades através da posse de parte geralmente significativa do capital social das filiais. Há holdings industriais, sociedades financeiras que controlam as filiais de empresas de grande dimensão ligadas ao sector industrial, como é o caso da Peugeot, e holdings financeiras, que são aquelas que concentram sectores de atividade diferentes ou complementares seguindo a mesma estratégia e orientação financeira (exemplo grupo Sonae).

Em resumo (Tormenta, 2011), a holding define o caminho que o grupo deverá seguir delineando uma estratégia comum para todas empresas. A sua criação é habitualmente determinada por aspetos de racionalização e maior eficiência operacional e financeira. Como gestora do grupo cabe-lhe efetuar o planeamento financeiro, administrativo e jurídico dos investimentos assim como gerir todas as atividades. As holdings apresentam-se, por isso mesmo, vantajosas, tendem a facilitar o crescimento do grupo ao permitir administrar todos os investimentos e gerir os diferentes interesses e negócios do grupo segundo uma estratégia comum. Outra vantagem prende-se com o maior poder de negociação com os bancos que geralmente apresentam. Para além disso, representam todo o grupo, facilitando a administração e conferindo vantagens no aproveitamento da legislação fiscal. As holdings apresentam igualmente vantagens significativas ao nível da administração de bens móveis e imóveis, da proteção do património das empresas e da possibilidade de levar a cabo negócios no exterior em nome de todas empresas.

Em alguns casos as holdings são apenas gestoras das participações sociais, adotando a forma jurídica de SGPS praticando, nestes casos, uma gestão singular, em que a empresa compra, vende e detém outras empresas sem acrescentar qualquer valor às mesmas.

As sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) têm por único objeto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas. Contudo, é-lhes ainda permitida a prestação de serviços técnicos de administração e gestão às suas participadas, bem como a concessão de financiamentos desde que respeitem os condicionalismos do artigo 4º, DL 495/88 de 30 de Dezembro.

«As SGPS surgem em substituição das “*sociedades de controlo*” reguladas pelo Decreto - Lei n.º 271/72 de 2 de Agosto. De facto, este diploma regulamentava as sociedades que tivessem por objeto a gestão de uma carteira de títulos, excetuando as sociedades gestoras de fundos de investimento, e subdividindo-as em dois grupos: *sociedades de controlo* e *sociedades de investimento ou sociedades de aplicação de capitais*. O regime deste diploma situava estes dois grupos de sociedades no âmbito das entidades parabancárias, ficando a sua constituição sujeita a autorização do Ministério das Finanças. **As “*sociedades de controlo*” foram criadas tendo em conta o importante papel que poderiam desempenhar no aperfeiçoamento das formas de organização da atividade privada do país.** Assim, o legislador teve como pretensão reduzir ao mínimo as formalidades a que devia obedecer a respectiva atuação, desde que excluíssem expressamente as operações de domínio do seu objeto.

Ora, o DL n.º 495/88 de 30 de Dezembro, alterou do modo significativo a regulamentação destas sociedades. Desde logo, a designação “*sociedades de controlo*” foi abandonada, por implicar uma ideia de domínio que não se conciliava com os requisitos gerais de domínio de uma sociedade por outra, estabelecidos no art.º 486º do CSC, passando a ter a designação “*sociedades gestoras de participações sociais*”, pretendendo-se retratar mais fielmente o seu objeto. Reforçou o princípio de que a aquisição de participações sociais não deve reconduzir-se a uma mera aplicação de capitais, assumindo uma presença e intervenção ativas na gestão das suas participadas, tendo neste sentido, incluído o requisito de permanência das participações por um período mínimo de um ano. Também a sua constituição deixou de estar sujeita a autorização do Ministério das Finanças.»

Em suma, as Holdings são sociedades que têm por objeto gerir carteiras de fundos com o objetivo de maximizar a rentabilização dos capitais investidos; enquanto as SGPS são sociedades que têm por objeto a gestão de uma carteira de participações sociais com o objetivo de controlar ou influenciar as sociedades participadas.

As SGPS correspondem, assim, às chamadas *holdings puras*, que se distinguem das holdings-mistas também conhecida como holding operadora, ou seja, uma sociedade que prevê contratualmente como objeto, para além da participação em outras sociedades, outras atividades mercantis. Entende-se não ser meritório o título de holding à sociedade que tem elencado em seu contrato, como objeto social, a atividade industrial.

3.4.1.1 Legislação Portuguesa

As sociedades SGPS desenvolvem muitas atividades transfronteiriças, e muitas vezes são confrontados com casos de dupla tributação, mas a legislação portuguesa dispõe de mecanismos para eliminar ou atenuar a dupla tributação como se pode verificar no capítulo 2.5.3. Considerando o que foi referido no capítulo 2.5.3 convém ainda referir ainda como os seguintes casos são tratados no âmbito das SGPS: **Retenção na Fonte, Tributação das mais e menos valia, juros e repatriação dos lucros.**

- **Retenção na fonte**

De acordo com a alínea c) do n.º 1 do art.º 97º do CIRC, os lucros obtidos por uma SGPS, provenientes de sociedades nas quais detenha participações financeiras de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição, não estão sujeitos a retenção na fonte, por lhe ser aplicável o regime disposto no n.º 1 art.º 51.º do CIRC.

Contudo, sempre que não se verifique o cumprimento do período de permanência das participações pelas SGPS, será obrigatório efetuar as respetivas retenções na fonte de IRC, relativamente aos lucros distribuídos pelas suas participadas⁸⁶.

Conforme estabelece a alínea h) do n.º 1 do art.º 97º do CIRC, também não existe obrigação de efetuar retenção na fonte de IRC, sobre os rendimentos de capitais resultantes de contratos de suprimentos e de tomada de obrigações das participadas, obtidos por uma SGPS, cuja sociedade devedora seja por ela participada, direta ou indiretamente em pelo menos 10% do capital com direito a voto, durante pelo menos um ano.

- **Tributação das mais e menos valias**

⁸⁶Cf. Art.º 95.º do CIRC

Em regra, as mais-valias obtidas pelas SGPS não concorrem para a formação do lucro tributável⁸⁷. Se a participação a ser alienada tiver sido adquirida a entidades com as quais existam relações especiais ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, tal regime de não tributação em IRC das mais-valias, apenas se aplica se a participação for detida por um período de três anos⁸⁸.

- **Juros**

Em relação aos juros, «os rendimentos obtidos por sociedades gestoras de participações sociais (SGPS), de que seja devedora sociedade por elas participada durante pelo menos um ano e a participação não seja inferior a 10% do capital com direito de voto da sociedade participada, quer por si só, quer conjuntamente com participações de outras sociedades em que as SGPS sejam dominantes, resultantes de contratos de suprimento celebrados com aquelas sociedades ou de tomadas de obrigações daquelas.» [Alínea h) n.º1 do art.º 97.º do CIRC].

- **Repatriar lucros**

Quando se trata de lucros obtidos fora da UE, para eliminar a dupla tributação Portugal tem contemplado no seu regime fiscal o art.º 42º EBF que permite que a isenção estabelecida no art.º 51.º CIRC seja aplicada aos lucros distribuídos a entidades residentes por filiais residentes nos Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa, desde que se verifiquem duas condições: a entidade residente esteja sujeita e não isenta em IRC, bem como a filial no seu país, e a entidade residente detenha na filial pelo menos 25% durante, pelo menos, dois anos.

Tirando este benefício, Portugal apenas “luta” contra a dupla tributação internacional através de uma escassa rede de convenções e com as diretivas comunitárias como refere o autor Morais (2011).

⁸⁷ Cf. Art.º 32ºEBF e n.º 3 e 4 do art.º 23.º do CIRC

⁸⁸ Cf. N.º 3 do Art.º 23º do CIRC

3.4.1.2 Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades

O primeiro ponto é saber quando é que existe um grupo de sociedades⁸⁹, segundo o n.º 2 do artigo 69.º existe um grupo de sociedades quando uma sociedade dita dominante, detém, direta ou indiretamente, pelo menos 90% do capital de outra ou outras sociedades ditas dominadas, desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto. A aplicação deste regime é opcional, mas terá que cumprir determinados requisitos conforme estabelece o n.º 3 do artigo 69.º do CIRC:

- a) As sociedades pertencentes ao grupo têm toda sede e direção efetiva em território português e a totalidade dos seus rendimentos está sujeita ao regime geral de tributação em IRC, à taxa normal mais elevada;
- b) A sociedade dominante detém a participação na sociedade dominada há mais de um ano, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime;
- c) A sociedade dominante não é considerada dominada de nenhuma outra sociedade residente em território português que reúna os requisitos para ser qualificada como dominante.
- d) A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.

Além de cumprir estes requisitos, o n.º 4 do artigo 69 impõe um conjunto de restrições que exclui as sociedades do grupo:

- a) Estejam inativas há mais de um ano ou tenham sido dissolvidas;
- b) Tenha sido contra elas instaurado processo especial de recuperação ou de falência em que haja sido proferido despacho de prosseguimento da ação;
- c) Registem prejuízos fiscais nos três exercícios anteriores ao do início da aplicação do regime, salvo, no caso das sociedades dominadas, se a participação já for detida pela sociedade dominante há mais de dois anos;
- d) Estejam sujeitas a uma taxa de IRC inferior à taxa normal mais elevada e não renunciem à sua aplicação;
- e) Adotem um período de tributação não coincidente com o da sociedade dominante;
- f) O nível de participação exigido de, pelo menos, 90% seja obtido indiretamente através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para fazer parte do grupo;

⁸⁹ Grupo: é constituído por uma empresa-mãe (sociedade dominante) e todas as suas subsidiárias (sociedades dominadas)

- g) Não assumam a forma jurídica de sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita por ações, salvo o disposto no n.º 10.

- **Determinação do Lucro Tributável Do Grupo**

O RETGS é baseado na tributação de todas as sociedades que fazem parte do grupo de sociedades é tributado pelo seu resultado aglomerado, como se de uma só sociedade se tratasse. De facto, prece o artigo 70.º do CIRC que o lucro tributável é calculado, pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos LT e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo.

Concluimos que o lucro tributável do grupo é o resultado das somas dos lucros tributáveis e prejuízos fiscais apurados individualmente por cada uma das sociedades pertencentes ao grupo fiscal, sendo esse o relevante para efeitos de IRC. Significa que o conceito de lucro tributável em RETGS não é o mesmo que o constante da regra geral.

- **Regime específico de dedução de prejuízos fiscais.**

Ao regime específico de dedução de prejuízos fiscais, aplicável ao RETGS, previsto no artigo 71.º do CIRC, dever-se-á aplicar, com as devidas adaptações, as regras do regime geral de dedução de prejuízos fiscais previsto no artigo 52.º do CIRC nomeadamente a limitações imposta à sua dedução.

- **Prejuízos gerados durante a aplicação do regime**

Os prejuízos fiscais originados no grupo fiscal só podem ser deduzidos em cada exercício de tributação aos lucros tributáveis do grupo. Esta é uma das principais vantagens associada a este regime, que está no facto de a tributação do grupo ser efetuada como se uma única sociedade se tratasse. Tal como é aplicável no regime geral, os prejuízos que não possam ser deduzidos no período de tributação, são-no nos cinco períodos de tributação seguintes.

A expressão utilizada pelo legislador “só podem” não deixa margem para dúvidas, relativamente à impossibilidade de utilização dos prejuízos fora do regime. Adicionalmente, o legislador refere-se na alínea b) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC aos “prejuízos fiscais do grupo” e não aos “prejuízos das sociedades do grupo” como fez na alínea a) do mesmo artigo, querendo com isto, esclarecer que os prejuízos pertencem ao

grupo e não as sociedades individualmente, assim como a legitimidade para a sua dedução caberá também ao grupo, encabeçado pela sociedade dominante

- **Prejuízos gerados em períodos anteriores à aplicação do regime**

Os prejuízos fiscais das sociedades do grupo referente a exercícios anteriores ao do início do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até à ocorrência do lucro tributável da sociedade a que respeitam⁹⁰. Adicionalmente deve ser respeitada a regra de antiguidade na dedução de prejuízos fiscais.

Ainda, conforme disposto no n.º 2 do artigo 71.º do CIRC, quando, durante a aplicação do regime, haja lugar a fusões entre sociedades do grupo ou uma sociedade incorpore uma ou mais sociedades não pertencentes ao grupo, os prejuízos das sociedade fundidas verificados em exercícios anteriores ao do início do regime podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante, desde que seja obtida a autorização pelo Ministro das Finanças, mediante requerimentos dos interessados que deverá ser entregue na AT até ao fim do mês seguinte ao de o pedido de registo da fusão, conforme previsto no artigo 75.º do CIRC.

- **Prejuízos após a saída do regime**

Tal como já anteriormente referido, o legislado não deixou quaisquer dúvidas, quando na alínea b) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRC refere que os prejuízos gerados no regime só podem ser deduzidos no grupo. Assim, havendo cessação do regime, há que identificar os prejuízos individuais (gerados antes do regime), caso ainda existam e não tenha sido deduzidos, dos prejuízos consolidados (gerados no regime). Relativamente aos primeiros, podem as sociedades do grupo deduzir os prejuízos anteriores, nos termos e condições do regime geral previsto no n.º 2 do artigo 52.º do CIRC, desde que não tenham sido ainda utilizados. Os segundos são irremediavelmente perdidos conforme já referi.

⁹⁰ Alínea a), n.º1 do artigo 71.º do CIRC - Os prejuízos das sociedades do grupo verificados em períodos de tributação anteriores ao do início de aplicação do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo, nos termos e condições previstos no n.º 2 do artigo 52.º, até ao limite do lucro tributável da sociedade a que respeitam;

Nos casos de continuidade da aplicação do regime, pela saída de uma ou mais sociedades, extingue-se o direito à dedução da quota-parte dos prejuízos fiscais respeitantes àquelas sociedades.

3.4.2 Paraísos fiscais

A legislação portuguesa estabelece os critérios que utiliza para determinar se estamos na presença de um “paraíso fiscal” ou de um regime fiscal claramente mais favorável é”:

1. Enumerações casuísticas são consideradas “paraísos fiscais” ou regimes fiscais claramente mais favorável” os países, territórios ou regiões constante de uma lista oficial aprovada por portaria do Ministério das Finanças.
2. Comparativo: a pessoa singular ou coletiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável ⁹¹. Considera-se que uma entidade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando no território em causa não tem um imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC ou, ainda, quando o imposto efetivamente pago seja igual ou inferior a 60 % do IRC que seria devido se a entidade fosse residente em território português.

Segundo o Relatório da OCDE (*Harmful Tax Competition*, 2004) os fatores essenciais para considerar um determinado território como paraíso fiscal são:

- O país não devera impor tributação ou, se o fizer, devera ser baixa ou ser visto como oferecendo condições para ser usado pelos não residentes como meio para escapar aos impostos do país da sua residência: A tributação nula ou próximas de zero sobre os rendimentos é um dos principais fatores para caracterizar um determinado território como sendo um paraíso fiscal, embora seja insuficiente, por si só, para caracterizar um determinado território como um paraíso fiscal.
- Existência de leis ou práticas administrativas que impeçam a efetiva troca de informação com outros Governos sobre contribuintes beneficiários dessa baixa tributação⁹².

⁹¹ Cf. N.º 5 do Artigo 66.º do CIRC

⁹² Ex: existência de segredo comercial e bancário, permissão de contas anónimas, etc.

- Devera existir falta de transparência relativamente ao seu funcionamento, o que permite práticas ilegais, como lavagem de dinheiro ou evasão fiscal;
- Não se exija que a atividade económica desenvolvida no território seja substancial, o que conduz a atracção de investimentos por razões meramente fiscais.

Estas características demonstram que o território em causa tem por único objetivo atrair investimentos ou determinadas operações unicamente por motivos fiscais.

Ainda no mesmo relatório faz-se a distinção entre paraíso fiscal e regimes preferencial prejudicial: um Paraíso Fiscal será, um Estado/Território que é capaz de sustentar os seus serviços públicos com baixos ou nulos impostos sobre o rendimento e que se oferece como local para ser usado por não residentes para evadir as taxas mais altas nos seus países, enquanto um regime fiscal preferencial prejudicial é aquele que obtém receitas fiscais importantes sobre o rendimento mas cujo sistema fiscal tem aspetos de concorrência fiscal prejudicial⁹³.

Segundo o relatório da OCDE (*Harmful Tax Competition*, 2004), os regimes fiscais prejudiciais são caracterizados por:

- A baixa ou nula tributação dos rendimentos;
- A existência de “*ring-fencing*”, isto é parte do território nacional isolada das demais e na qual se pratica um regime tributário diferente do nacional e que aplica apenas a não residentes ou que as empresas que beneficiam desse regime são explicitamente ou implicitamente proibidas de operar no mercado doméstico;
- A falta de transparência, vista como a possibilidade de aplicação leis e regulamentos mais favoráveis, possibilidade de negociar taxas de impostos.

Em Portugal o conceito de paraíso fiscal está disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 65.º do CIRC:

⁹³ Por exemplo: Redução Pontuais de Taxas de Tributação, Taxas mais baixas apenas para investidores não residentes entre outros casos.

- O território de residência da pessoa singular ou coletiva constar da lista aprovada pelo Ministério da Finanças;
- A entidade residente no território não ser tributada em imposto idêntico ou análogo ao IRS ou IRC;
- Ou quando o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português;

3.4.3 Formas de utilização dos paraísos fiscais para o Planeamento fiscal

Os paraísos fiscais, com um dos instrumentos para o planeamento fiscal internacional poder ser utilizadas tanto legalmente como ilegalmente⁹⁴.

De seguida, uma análise aos procedimentos mais utilizadas no planeamento fiscal internacional, ciente de que a imaginação e criatividade nesta área são de tal ordem que fica impossível de analisar todos os procedimentos^{95 96}:

1. Empresas comerciais *offshore*.

As grandes empresas utilizam as sucursais/EE num determinado paraíso fiscal para venda de bens (normalmente a um preço mais baixo) posteriormente a sucursal /EE revende estes bens a um preço mais elevado.

2. *Offshore* Bancário

Os *offshore* bancários normalmente tem como objetivo atrair depósitos de não residentes e também emprestar a não residentes.

Ainda nos *offshore* bancários é comum encontrar os chamados “bancos cativos”, isto é, bancos criados por multinacionais cujo objetivo é fornecer serviços bancários personalizados e a custos mais baixos as empresas do grupos.

⁹⁴ Por exemplo nos casos de Evasão Fiscal os paraísos fiscais são utilizados ilegalmente.

⁹⁵ Sousa, João (2004), “Paraísos Fiscais- Planeamento Fiscal Internacional e Combate à Evasão Fiscal”, *Tese de Pós-graduação em Direito Fiscal*. Porto: Centro de Investigação Jurídico Economico.

⁹⁶ Tormenta, Júlio, “As Sociedades Gestoras de Participações Sociais Como Instrumento de Planeamento Fiscal e os seus Limites”. Coimbra: Coimbra Editora

3. Empresas financeiras *offshore*

As *offshore* financeiras normalmente são criadas por multinacionais com o objetivo de prestar serviços financeiros as empresas do grupo, que apresenta algumas vantagens, tais como:

- Quando uma empresa financeira *offshore* disponibiliza empréstimos às empresas do grupo consegue-se juros que os sejam canalizados para a empresa mãe, que paga pouco ou nenhum imposto sobre os juros recebidos;
- O financiamento a empresas do grupo é feito mediante débito;
- A retenção na fonte relativa ao rendimento dos juros é baixa ou inexistente.

4. *Holdings offshore*

Como já foi referido anteriormente uma holding é uma empresa criada para gerir outra empresa ou grupo de empresas que geralmente não produz quaisquer bens ou serviços. As *holdings offshore* são criadas para facilitar a internacionalização das empresas, mas também as *holdings offshore* servem para localizar os rendimentos obtidos de modo a aproveitar determinadas vantagens fiscais, estabilidade fiscal e outras vantagens competitivas.

5. Zona Franca Comercial e Industrial

As Zonas Francas diferenciam-se dos paraísos fiscais pelo facto de estes serem apenas uma área localizada dentro de um estado em que se apresentam condições de tributação mais favoráveis.

6. O *treaty shopping*

O *treaty Shopping* consiste, nesse caso, de aproveitar, por parte de empresas de países terceiros, de um ADT celebrado entre dois Estado, no sentido de diminuir a sua carga fiscal, canalizando os seus negócios por meio desta empresa intermediária. É, pois, uma técnica utilizada para evitar retenções na fonte quando haja lugar ao pagamento de juros, dividendos ou royalties.

3.4.3.1 Medidas reativas dos estados aos paraísos fiscais

Estima-se que 50% do comércio Mundial é transacionada através de paraísos fiscais. Para combater a fuga de capitais e receitas fiscais os estados têm assinado acordos bilaterais e

assistência mútua para evitar a dupla tributação e também relativamente a troca de informações fiscais. Trata-se, nesta medida, de uma solução bilateral sendo certo que as ações unilaterais dos Estados podem relevar-se de difícil ou insuficiente concretização.

Mesmo consideram os acordos bilaterais mais eficientes, os Estados frequentemente têm adotado medidas unilaterais que tendem a contrariar o que consideram ser prejudicial para os seus interesses financeiros.

Na legislação portuguesa às medidas de combate aos paraísos fiscais, o artigo 65.º do CIRC (pagamento a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado) e o artigo 66.º (imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime privilegiado) introduziram duas medidas específicas anti-abuso que visam lutar contra os paraísos fiscais: a inversão do ónus da prova e as disposições tipo “Subsecção F” (“*Subpart F rules*”) ou “CFC” (“*Controlled Foreign Companies*”)⁹⁷.

As disposições tipo “subsecção F” ou “CFC” do artigo 66.º do CIRC, permitem a tributação no Estado de residência dos rendimentos auferidos pelas sociedades com EE em paraísos fiscais, pertencentes a residentes, mesmo que não tenha havido distribuição de lucros. Este artigo consagra um regime de transparência fiscal e determina que, em certas situações sejam imputados aos sócios residentes os lucros obtidos por sociedades, por eles controladas, residentes fora do território português e ais submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, independentemente de ter existido distribuição de lucros.

Por exemplo, na aliena c) n.º 1) n.º 4) do artigo 48.º CIRC as transmissões onerosas e aquisições de partes de capital não podem ser efetuadas com entidades residentes de país, território ou região cujo regime de tributação se mostre claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças. Vemos aqui uma limitação relativa à diferença positiva entre as mais-valias e as menos valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital que não pode beneficiar do regime de reinvestimento dos valores de realização se a aquisição das partes de capital forem efetuadas com entidades residentes em paraísos fiscais.

⁹⁷ Amorim, José (2010), “Responsabilidade Dos Promotores do Planeamento Fiscal”, in Amorim, José (org.), *Planeamento e Evasão Fiscal*. Porto: Vida Económica, 219-255

Um outro caso refere aos preços de transferência conforme alínea h) n.º4 do artigo 63.º do CIRC. Exemplificando:

- A empresa AAF tem sede no território português e no ano n obteve lucros de 1000€. Para reduzir o imposto a pagar decide, adquirir um produto “x” a empresa MAAF com sede num território claramente mais favorável fiscalmente. A empresa MAAF é detida a 100% pela empresa AAF.

A empresa AAF decide pagar 800 pelo produto “x” quando o preço praticado pela empresa MAAF pela mesma quantidade do produto “x” é de 950€.

Numa situação de em que não se verificava relações especiais⁹⁸ e nem que a empresa MAAF localiza-se num território com um regime claramente mais favorável a operação seria considerada um custo fiscalmente dedutível o que reduziria substancialmente o lucro tributável da sociedade AAF.

As cláusulas anti-abuso relativamente aos entre sociedades com relações especiais e as cláusulas relativamente a territórios fiscalmente mais favoráveis, permite a Administração reagir e efetuar a devida tributação e assim, retirar a vantagem obtida com práticas evasivas.

3.4.4 Prevenção e repressão do crime de branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo e a luta contra o planeamento fiscal abusivo.

3.4.4.1 Responsabilidade das entidades financeiras e não financeiras⁹⁹.

A lei n.º 25/2008 de 5 de junho consagra um conjunto de medidas de natureza preventiva e repressiva de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, destinadas às entidades financeiras e não financeiras, incluindo os revisores oficiais de contas, os técnicos oficiais de contas, os auditores externos e os consultores fiscais.

⁹⁸ Numero 4 do artigo 63.º do CIRC

⁹⁹ ⁹⁹ Amorim, José (2010), “Responsabilidade Dos Promotores do Planeamento Fiscal”, in Amorim, José (org.), *Planeamento e Evasão Fiscal*. Porto: Vida Económica, 219-255

As entidades sujeitas estão obrigadas ao cumprimento de um conjunto de deveres gerais, nomeadamente:

- a) Dever de identificação dos clientes que efetuam transações ocasionais de montante igual ou superior a € 15 000 em operações relacionadas com o crime de branqueamento ou de financiamento do terrorismo;
- b) Dever de diligência relativamente à obtenção da informação sobre a finalidade e a natureza do negócio, mas também sobre a origem e destino dos fundos movimentados;
- c) Dever de recusa de qualquer operação bancaria quando não forem facultados os elementos para a identificação do cliente, representante ou beneficiário efetivo;
- d) Dever de conservação dos documentos comprovativos das operações efetuadas, de modo à permitir a reconstituição da operação, durante um período de sete anos a contar da sua execução;
- e) Dever de exame de um aparente inexistência de um objetivo económico ou de um fim lícito associado à conduta, atividade ou operação; do montante, da origem e do destino dos fundos movimentados, etc.;
- f) Dever de abstenção de execução de qualquer operação suscetível de estar relacionada com a prática dos crimes de branqueamento ou de financiamento do terrorismo;
- g) Dever de informar e de colaborar com o Procurador-Geral da República, a Unidade de Informação Financeira, e a autoridade judiciária no caso de operações suscetíveis de configurarem a prática do crime de branqueamento ou financiamento de terrorismo;

Todas estas medidas destinadas a prevenir e reprimir as operações de branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo podem igualmente contribuir para a luta contra esquemas ilícitos de planeamento fiscal, de evasão e de fraudes fiscais.

Por exemplo, as informações relativas à situação jurídica do cliente em matéria de branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo podem ser aproveitadas pela Administração Fiscal para averiguar uma eventual situação de fraude ou de planeamento fiscal abusivo. São assim aproveitadas as informações obtidas no âmbito do branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo para o conhecimento de

situações de esquemas de planeamento fiscal. É de crer que se as informações obtidas não contribuírem para a prevenção de situações de branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo, poderão eventualmente ser utilizadas para prevenir caso de planeamento fiscal abusivo. Passam assim a ter uma utilidade não em matéria de branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo, mas em matéria fiscal.

3.4.4.2 Responsabilidade das entidades de supervisão e fiscalização das entidades financeiras e não financeiras¹⁰⁰.

Compete às autoridades de supervisão (Banco de Portugal, CMVM e Instituto de seguros de Portugal, e Ministério das Finanças), e as autoridades de fiscalização (OROC, OTOC, Instituto dos Registos e do Notariado, Ordem dos advogados, Câmara dos Solicitadores, Serviço de Inspeção de Jogos do Turismo de Portugal, Instituto da Construção e do Imobiliário, Autoridade de Segurança Alimentar e Económica) regulamentar as condições de exercício das respetivas atividades, fiscalizar o cumprimento das normas e instaurar procedimentos contra ordenacionais, nos casos previstos no artigo 53.º da lei 25/2008.

Sempre que as autoridades de supervisão das entidades financeiras e de fiscalização das entidades não financeiras tenham conhecimento ou suspeitem de factos suscetíveis da prática do crime de branqueamento ou financiamento do terrorismo, devem participá-los ao Procurador-Geral da República e à Unidade de Informação Financeira.

Pesa sobre as autoridades de supervisão e de fiscalização a obrigação de qualificar os atos ilícitos praticados e decidir a sanção a aplicar de acordo com o previsto na lei. Muitos dos factos ilícitos típicos que constituem contraordenações, nos termos do artigo 53.º da Lei n.º 25/2008, poderão igualmente ser sancionados nos termos do RGIT ou do disposto no DL n.º 29/2008, no caso de ter havido planeamento fiscal ilícito.

Além das coimas, podem ainda ser aplicadas ao responsável em causa sanções acessórias, em função da gravidade da infração e da culpa do agente, tal como a

¹⁰⁰ ¹⁰⁰ Amorim, José (2010), “Responsabilidade Dos Promotores do Planeamento Fiscal”, in Amorim, José (org.), *Planeamento e Evasão Fiscal*. Porto: Vida Económica, 219-255

interdição, por um período até três anos, do exercício da profissão ou da atividade a contraordenação [alínea a) do artigo 55.º].

No caso de infração praticada por um advogado, a Ordem dos Advogados poderá decidir da abertura de procedimentos disciplinar nos termos gerais, de acordo com o Estatuto da Ordem dos Advogados, e aplicação eventual de penas disciplinares: multa entre €2500 e €250 000; suspensão até 2 anos; suspensão por mais de 2 e até 10 anos; ou a expulsão.

Varias são as sanções que podem ser aplicadas pelas autoridades de supervisoras entidades financeiras e de fiscalização das entidades não financeiras, sempre que tenham conhecimento ou suspeitam a prática do crime de branqueamento ou de financiamento do terrorismo. Essas sanções contribuem direta e indiretamente para a luta contra o planeamento fiscal ilícito.

Em suma a nível global as possibilidades de planeamento fiscal a nível global ainda são imensas. Mas nos espaços económicos alargados (como a U.E) iremos verificar uma consolidação da harmonização fiscal o que permitirá uma maior eficácia das medidas anti-abuso reduzindo assim a importância dos paraísos fiscais a nível de planeamento fiscal.

4 Metodologia De Investigação

4.1 Introdução

Este capítulo tem como objetivo apresentar a metodologia adotada para o estudo. Esta organizada em cinco secções, além desta introdução. A segunda secção contém informações sobre a natureza das pesquisas, seguida por secções que descrevem a construção e a forma de aplicação do instrumento utilizado na recolha dos dados.

4.2 Métodos de Pesquisa

Com a finalidade de atingir o objetivo proposto por este estudo, inicialmente realizou-se uma pesquisa qualitativa, de carácter exploratório, em fontes secundárias, destinada a facilitar a compreensão do problema.

Ao contrário do que sucede com a utilização de metodologias e técnicas mais lógico-dedutivas, como por exemplo a construção de inquéritos por questionário, as metodologias e técnicas qualitativas sofrem de uma grande fluidez de estatuto teórico-epistemológico de aplicação e tratamentos como refere Guerra (2010).

Richardson (199:80) menciona que “ os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreende e classificar processo dinâmicos vividos por grupos sociais”. Ressalta também que podem “contribuir no processo de mudança em determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”.

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenómeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

4.3 Principais Fases na Pesquisa

Os autores Pradanov e Freitas (2013) dizem que pesquisa é a construção do conhecimento original de acordo com certas exigências científicas. Para que um estudo seja considerado científico, devem ser observado critérios de coerência, consistência, originalidade e objetivação de uma pergunta a que desejamos responder; a elaboração de um conjunto de passos que permitam chegar à resposta; a indicação do grau de confiabilidade na resposta obtida.

As fases de pesquisa desta dissertação poderão ser resumidas em três fases principais:

- I. **Fase decisória:** esta é a fase refere a escolha e aprovação do tema, à definição e à delimitação do problema;
- II. **Fase construtiva:** referente à construção de um plano de pesquisa e à execução da pesquisa propriamente dita;
- III. **Revisão bibliográfica:** Refere à análise das informações obtidas na fase construtiva. Nessa, fase há às seguintes questões: quem já escreveu e o que já foi publicado sobre o assunto, que aspetos já foram abordados

A revisão da literatura tem um papel fundamental na estrutura desta dissertação, pois é através dela que podemos perceber as diversas ligações do tema principal com outros subtemas.

Assim a revisão da literatura pode ser vista como o momento em você situa seu trabalho, pois, ao citar uma série de estudos prévios que servirão como ponto de partida para a pesquisa, você irá “afunilando” a sua discussão.

A revisão de literatura serve para:

- Reconhecer e dar crédito À criação intelectual de outros autores. É uma questão de ética académica;
- Indicar que se qualifica como membro de determinada cultura disciplinar através da familiaridade com a produção de conhecimento prévia na área;
- Abrir um espaço para evidenciar que seu campo de conhecimento já está estabelecido, mas pode e deve receber novas pesquisas;
- Emprestar ao texto uma voz de autoridade intelectual

4.4 Desenvolvimento de um Plano de Pesquisa

O plano de pesquisa é primordial para o desenvolvimento da pesquisa. Após a tomada das principais decisões em relação ao tema, métodos e fontes é elaborado o plano de pesquisa (Azevedo & Gonçalves de Azevedo, 2008).

O projeto desta dissertação descreveu as atividades que seriam realizadas e disponibilizou inclusivamente referências bibliográficas que seriam utilizados no decorrer dos trabalhos.

Neste estudo, a pesquisa bibliográfica foi utilizada para a revisão teórica. Na procura dos documentos, há que considera a identificação, a localização, a obtenção do material e o registo dos dados em que:

- a) Identificação consiste em localizar através de obras de referência a literatura de interesse para pesquisas.
- b) Localização consiste em obter informação, considerando os diversos tipos de catálogos, uma vez que eles se podem apresentar sobre várias entradas, como por exemplo, autores, títulos, etc.;
- c) Obtenção do material sob a forma de empréstimo em bibliotecas, através dos documentos e estudos disponíveis na Web ou então por aquisição.
- d) Os registos de dados bibliográficos: no final da dissertação estará disponível a documentação consultada de acordo com estilo bibliográfico APA Quinta Edição.

4.5 Preparação para a Recolha de Dados

Os dados são úteis aos pesquisadores em todo o processo da pesquisa. Sem estes, não há pesquisa propriamente dita, apenas especulação. Há momentos fundamentais do processo de pesquisa em que podemos destacar o papel dos dados, sejam primários, sejam secundários, para (Prodanov & Freitas, 2013):

- Especificar o assunto em tema;
- Definir o problema da pesquisa;
- Elaborar hipóteses;
- Verificar a validade da hipótese.

Após definidos as fontes de dados e o tipo de pesquisa, é elaborada uma pesquisa bibliográfica prévia¹⁰¹, de acordo com a natureza da pesquisa, passando, em seguida aos detalhes desta de modo a apoiar as conclusões.

4.6 Recolha da Evidencia

A fase de recolha e tratamento dos dados sejam eles fontes bibliográficas ou de outra natureza, é a fase mais demorada e que exige mais dedicação, cuidado e atenção por parte do investigador. Para cada metodologia usada há indicações técnicas de recolha e tratamento de dados que devem ser observadas (Azevedo & Gonçalves de Azevedo, 2008).

Na recolha da evidência será analisada os tópicos mais pertinentes das fontes de referência de modo a apoiar coerentemente a estrutura e o conteúdo desta dissertação.

¹⁰¹ As pesquisas bibliográficas são clássicas como dados secundários.

5 Exemplos

5.1 1º Exemplo

Na integração de um grupo de sociedades há um conjunto de fatores a serem considerados como poderemos constatar no tópico sobre o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades. Neste exemplo a título académico iremos considerar que todos os pressupostos legais estão a ser respeitados para constituir o Grupo de Sociedades foram respeitados.

Consideremos a situação tributária de cada uma das sociedades independentes A, B, C, D, E no ano 2003 (valores em euros):

	Soc. A	Soc. B	Soc. C	Soc. D	Soc. E
Lucro Tributável	100 000		70 000		€ 60 000
Prejuízos Fiscais		120 000		80 000	

Tabela 3: Situação Tributária

Fonte: Elaboração Própria

Nesta situação, as sociedades A, C, e E apresentam, no em análise, lucro tributável. Consequentemente terão de liquidar imposto. As sociedades B e D, porque apresentavam prejuízos para efeitos fiscais, não liquidarão imposto. Estas últimas vão ter a possibilidades, nos cinco anos subsequentes, de deduzir o prejuízo verificado até a sua concorrência, caso ocorra LT.

Introduzindo algumas hipóteses simplificadoras, podemos afirmar que o imposto a receber pelo Estado relativo a estas três empresas, referentes ao ano em análise, seria o € 57 500, conforme o quadro seguinte (valores em euros):

Sociedade	Lucro Tributável	IRC Liquidado
Sociedade A	100 000	25 000
Sociedade C	70 000	17 500

Sociedade E	60 000	15 000
Total	230 000	57 500

Tabela 4: LT/ IRC Liquidado

Fonte: Elaboração Própria

Se estas Sociedades atrás referidas A, B, C, D e E constituíssem um grupo, e estivessem em condições de beneficiar do RETGS¹⁰², a situação seria como a seguir se descreve:

- Como já foi escrito anteriormente, este regime permite o Lucro Tributável em IRC seja calculado em conjunto para todas as sociedades do grupo, mediante a consolidação de balanços e das demonstrações de resultados das sociedades que constituem o grupo.
- Em consequência, o regime permite que os prejuízos sejam deduzidos aos lucros tributáveis consolidados. Assim, neste exemplo concreto verificar-se-ia o seguinte (valores em euros):

Sociedades	Lucro Tributável/ Prejuízo para Efeitos Fiscais
Sociedade A	100 000
Sociedade C	70 000
Sociedade E	60 000
Sociedade B	(120 000)
Sociedade D	(80 000)
Lucro Tributável do Grupo	30 000

Tabela 5: Lucros Tributáveis Consolidados

Fonte: Elaboração Própria

- Este Lucro Tributável originaria uma coleta de € 7 500, bastante inferior ao valor que se verificaria caso as sociedades fossem tributadas autonomamente.
- Este regime (RETGS) apresenta muitas vantagens para os contribuintes. É um ótimo instrumento de PF. Por outro lado, convém referir que o regime induz, ainda,

¹⁰² Cf. N.º 3 do artigo 69.º do CIRC.

benefícios de natureza financeira, uma vez que a constituição do grupo dispensa as retenções na fonte de alguns fluxos financeiros entre as empresas do grupo¹⁰³.

5.2 2.º Exemplo

A sociedade Y, residente em Portugal, tem como atividade principal e exclusiva a venda de produtos alimentares produzidos em Portugal. Atua em três mercados da U.E: País A, País B, País C. A empresa Y não produz, apenas comercializa os bens que vendem.

Consideraremos, em primeiro lugar, o facto de que a empresa não dispõe de nenhum EE nos mercados onde atua.

No ano 2013, os resultados, em euros, decorrentes da atividade da empresa estão referidos no quadro seguinte (valores em euros):

	País A	País B	País C
Resultados das Vendas Antes de Impostos	50 000	20 000	15 000

Tabela 6: Resultados das Vendas

Fonte: Elaboração Própria

A empresa Y não é tributada sobre o rendimento no Estrangeiro porque não possui EE nos países onde desenvolve atividade.

Em Portugal, país da residência, o IRC liquidado seria como segue (valores em euros):

50 000 + 20 000 + 15 000 = 85 000
85 000 * 0,25 = 21 250

Tabela 7: IRC Liquidado

Fonte: Elaboração Própria

como dados secundários.

A Empresa Y poderia atuar nos mercados dos países A, B, e C de forma diferente, constituindo sociedades (filiais).

Suponhamos que a taxa de imposto sobre o rendimento seria diferente em cada um dos países, a saber:

País A = 15%	País B= 30%	País C= 20%
---------------------	--------------------	--------------------

Tabela 8: Taxa de IRC

Fonte: Elaboração Própria

No pressuposto de que se verificariam os mesmos resultados haveria lugar à tributação de imposto sobre o rendimento, em cada país:

	País A	País B	País C
Resultados Antes De Imposto	50 000	20 000	15 000
Imposto Sobre Rendimento	15% (7 500)	30% (6000)	20% (3 000)
Resultado Depois de Imposto	42 500	14 000	12 000

Tabela 9: Resultados Tributários

Fonte: Elaboração Própria

Cada um dos países A, B e C, independentemente da celebração de acordos de dupla tributação, com Portugal vai possibilitar que a Empresa Y beneficie de um crédito de imposto, nos termos referidos nos artigos 90.º (n.º 2) e 91.º do CIRC.

Vejamos o quadro seguinte (valores em euros):

	País A	País B	País C	Total
Resultados Depois de Impostos	42 500	14 000	12 000	68 500
Impostos Pagos no Estrangeiro	7 500	6 000	3 000	16 500
Resultados Antes de Imposto	50 000	20 000	15 000	85 000
IRC em Portugal (25%)	12 500	5 000	3 750	21 250
Crédito de Imposto	7 500	5 000	3 000	15 500
Imposto a Pagar em Portugal	5 000		750	5 750

Tabela 10: IRC a Pagar

Fonte: Elaboração Própria

Tendo em conta que o Resultado Antes de Impostos (total) foi de € 85 000 e que o total de Imposto a Pagar (no Estrangeiro e em Portugal) foi de € 22 250 (16 500 + 5 750), concluiremos que a taxa efetiva de imposto foi de 26,4% ($22\,250 / 85\,000 \times 100$).

Como se pode verificar, a opção pela criação de estabelecimento estável nos países A, B, e C traduziu-se num ligeiro agravamento da tributação, neste caso concreto.

Vamos agora considerar uma situação que envolve um país, considerado Paraíso Fiscal, onde não há tributação sobre o rendimento.

A sociedade Y cria uma sociedade P num Paraíso Fiscal para a qual transfere as tarefas administrativas e a localização das operações necessárias à realização das vendas de produtos diversos nos países A, B e C.

Vamos considerar a situação em que a Sociedade P cria estabelecimentos estáveis nos Países A, B e C.

A sociedade comercializa os produtos, adquirindo-os a Y em Portugal e vendendo a cada uma dos estabelecimentos dos Países A, B e C.

Todas as quatro sociedades apresentam resultados e a Sociedade P pode ter uma margem mais elevada.

Paramos do princípio que o resultado da atividade global continua a ser o mesmo ou seja € 85 000. A situação seria a seguinte (valores em euros):

	Soc. P	Soc. A	Soc. B	Soc. C	Total
Resultados Antes de Imposto	68 000	10 200	3 400	3 400	85 000
Imposto	0	15% (1 530)	30% (1 020)	20% (680)	3 230
Resultados depois de Imposto	68 000	8 670	2 380	2 720	81 170

Tabela 11: Resultado Global

Fonte: Elaboração Própria

Como se pode ver pelo quadro anterior, o resultado global foi de € 85 000. Este resultado originou o pagamento de imposto nos países A, B, e C, no montante de € 3 230. A sociedade P não realizou qualquer pagamento de imposto.

Assim o imposto a ser pago em Portugal pela sociedade Y é de € 17 000 ($68\,000 \times 0,25$). Mas como nos países A, B e C já foram pagos imposto no quantitativo de € 3 230, tal significa que os Impostos pagos totalizam € 20 230.

Se ignorarmos os Preços de Transferência e os Créditos de Imposto concluímos que há uma ligeira vantagem fiscal quando se opta pela criação de uma sociedade filial situada num paraíso fiscal.

5.3 3º Exemplo

Exemplo prático de uma poupança fiscal através do aproveitamento CFEI (Crédito Fiscal Extraordinário de Investimento).

Neste exemplo consideraremos que todos os investimentos foram feitos nos últimos sete meses de 2013, também consideraremos que estes investimentos são elegíveis para o CFEI. Ainda teremos em conta que a Matéria Coletável é de 52 719, 48€, a Taxa de IRC 25%, Taxa Derrama 1,5%, Tributação Autónoma 4369,30€.

Investimento	Ano	Valor
Mobiliário diverso	2013	280,00 €
Portátil HP Pavilion	2013	329,00 €
IPAD 9.7" + Acessórios	2013	640,65 €
Portátil Satellite L850-1V7	2013	638,00 €
Empilhador Komatsu	2013	23.014,60 €
Equipamento de Microgeração	2013	21584,68 €
Tv led 55 Smart tv	2013	1.706,50 €
Ar condicionado Daikin	2013	2.618,00 €
Arcas e Arrefecedores	2013	172.007,76 €
Mercedes Citan	2013	67.682,95 €
Renault Cango	2013	11.446,69 €
Investimento Total		301.948,83 €
Aceite fiscalmente		0,2* 301 948,83 €
		60.389,77€

Tabela 12: Investimento

Fonte: Elaboração Própria

Segundo o artigo 3.º da Lei 49/2013 apenas 20% do valor total investido é aceite fiscalmente ($0,2 \times 301\,948,83 = 60\,389,77$). No n.º 2 do artigo 3.º ainda refere que o máximo de investimento aceite é de 5 000 000 € por sujeitos passivos. Neste exemplo este valor fica muito abaixo definido.

	Matéria coletável		52.719,48 €
--	--------------------------	--	--------------------

Tabela 13: Matéria Coletável

Fonte: Elaboração Própria

PLANEAMENTO FISCAL

Imposto à taxa normal				25%	
COLECTA (52719,48*0,25)					13.179,87 €
Deduções					
Dupla tributação internacional				-	
Benefícios Fiscais – CFEI (0,7*13179,87)				9.225,91 €	
Pagamento especial por conta				-	
TOTAL DAS DEDUÇÕES					9.225,91 €
IRC LIQUIDADO					3.953,96 €
Resultado da liquidação					
Retenções na fonte					
Pagamento por conta					
IRC A PAGAR					
IRC A RECUPERAR					
IRC de exercícios anteriores					
Reposição de benefícios fiscais					
Derrama				790,79 €	
Tributações autónomas				4.369,30 €	
Juros compensatórios					
Juros de mora					
TOTAL A PAGAR					9.114,05 €
TOTAL A RECUPERAR					

Tabela 14: IRC a Pagar

Fonte: Elaboração Própria

Para completar o exemplo consideraremos que a circunstância (por falta de conhecimento da legislação em vigor) em que foram feitos os investimentos a Lei 49/2013 de 16 de Julho não foi aplicada.

Neste caso não haveria deduções no CFEI o que iria agravar o valor a pagar em 9 225,91 € (0,7*13 179,87). Ou seja o valor a pagar sem o CFEI seria de 18 339,96€.

6 Considerações Finais

Após a elaboração e leitura dos capítulos precedentes desta dissertação, é necessário sintetizar e conceber as seguintes considerações finais:

1. Com a elaboração completa desta dissertação digo que o tema Planeamento Fiscal demonstrou ser demasiado abrangente, cada tópico poderia ser alvo de uma profunda análise dando origem a outras dissertações.
2. O sistema fiscal português passou por grandes reformas ao longo dos últimos cem anos, algumas reformas com o objetivo de ajustar o rácio despesa/receita outras tinham por objetivo adaptar a novas realidades económicas e também o de aumentar a eficácia e eficiência do sistema fiscal com vista a criação de um certa confiança económica.

Com a reforma de 1976 e com a nova CRP estabeleceu-se determinado princípios já referidos anteriormente. Estes princípios que tinham por objetivo assegurarem uma repartição justa e equitativa das riquezas, é neste ponto que o planeamento fiscal assume especial relevância. Quanto mais riqueza for gerada maior é a nossa contribuição, mas ao longo das grandes reformas foi sempre salvaguardada o interesse daqueles que criavam riqueza, criando Códigos Fiscais que os permitia gerar poupanças fiscais legalmente evitando deste modo uma maior evasão fiscal por parte dos contribuintes.

3. Apesar das sucessivas reformas fiscais a legislação fiscal portuguesa ainda é considerada por muitos complexa e burocrática, verifica-se que a legislação portuguesa continua numa mutação quase anual, ao contrário do que acontece por exemplo em Luxemburgo e Holanda em que priorizam a estabilidade fiscal.

As questões de complexidade e burocracia do sistema fiscal levantam outras questões, o da evasão/fraude fiscal. Apesar de todas as reformas verificas nenhuma delas conseguiu reduzir significativamente a economia paralela, este problema levanta outra questão – Porque não simplificar as legislações fiscais e investir em ações de educação fiscal? -.

A simplificação da legislação fiscal seria possível, mas seria possível o Estado português reduzir a carga tributária significativamente modo a reduzir a evasão

fiscal? É uma pergunta que apenas o futuro respondera uma vez que o Estado Português se encontra numa situação de assistência financeira, em que tem que cumprir determinadas metas.

4. Neste ponto de situação entram as diretivas comunitárias que muitas vezes não respondem as necessidades de todos os países da melhor forma possível, abrindo nestes casos uma concorrência fiscal comunitária com as empresas a deslocalizarem determinadas operações para determinado país em função das complexidades fiscais ou menor regulação financeira/operacional
5. Uma outra grande questão levanta-se na elaboração de um Plano Fiscal é a residência ou não residência. Quando uma entidade é registada como residente em território um determinado território, segundo a OCDE o Estado da entidade residente tem todo o direito de tributar todos os rendimentos.
6. A verdadeira questão surge quando as entidades não são residentes e obtêm rendimentos em determinado Estado. Ainda de referir que cada vez mais os Estados têm dificuldades em determinar o local da direção efetiva, dificuldade estas que têm vindo a crescer enormemente com a globalização da economia e com as novas tecnologias de comunicação, das quais se destacam as vias eletrónicas que permitem procederem a discussões em grupo por via da Internet, as videoconferências e o envio de documentação com assinaturas digitais.

Estes novos conjuntos de instrumentos que estas entidades dispõem muitas vezes colmatam algumas lacunas logísticas dos paraísos fiscais e também dos regimes fiscais específicas para determinados tipos de contribuintes, geralmente não residentes.

A OCDE tem procurado de forma estruturada identificar e caracterizar os regimes fiscais preferências e tentar implementar um Código de Conduta entre os Estados membros que leve a supressão destes regimes.

A implementação deste Código de Conduta levanta outra questão – Um Código de Conduta seria suficiente para cada Estado membro cortar/suprimir as relações com os paraísos fiscais? -. Se a resposta for sim, teriam que considerar elaborar um código de conduta para o Planeamento Fiscal porque a elaboração de um Plano Fiscal é mais do que as taxas baixas dos paraísos fiscais.

7. A legislação fiscal portuguesa assenta nos princípios da legalidade, da igualdade e da eficiência funcional do sistema tributário. Partindo do princípio que todas as leis portuguesas respeitam estes princípios, pergunta-se o porque de elaborar um Plano Fiscal para o território português? A resposta seria a neutralidade e a eficiência fiscal, a cada investimento a cada transação incide uma elevada carga tributária o que leva a que a cada decisão seja necessário analisar as melhores opções fiscais e logísticas.

Como foi referido muitas pessoas consideram que o planeamento fiscal é um meio de evasão fiscal. Mas o contribuinte com mais formação fiscal aceita o planeamento fiscal como um instrumento importante para uma gestão eficiente dos recursos financeiros de uma entidade, através das reduções das cargas fiscais ou retardar o pagamento de imposto, na lógica da minimização de custos. Como é óbvio todo o contribuinte que opte por elaborar um plano fiscal sabe que qualquer comportamento abusivo acarreta consequências negativas.

8. Os comportamentos abusivos estão consagrados nas cláusulas anti-abuso, implementadas na grande maioria dos Estados desenvolvidos por recomendação da OCDE. Estas cláusulas visam essencial evitar o planeamento fiscal abusivo e também evitar práticas evasivas. Contudo as entidades adaptam-se a tais normas e deste modo continuam a ter comportamentos evasivos. Será exemplo o balizamento legal quanto à identificação dos regimes fiscais privilegiados, a determinação das regras aplicáveis aos conceitos de subcapitalização e ainda as dificuldades técnicas para a adequada determinação e identificação de preços de transferência.
9. Em termos globais o planeamento fiscal tem ao seu dispor inúmeros instrumentos no ponto *Formas de utilização dos paraísos fiscais para o Planeamento fiscal* poderemos analisar resumidamente alguns dos casos mais populares de planeamento fiscal internacional.

De referir ainda que dentro da UE as possibilidades de planeamento fiscal serão cada vez mais reduzidas tendo em conta que há uma tendência para criar uma harmonização fiscal dos impostos sobre o rendimento. As medidas anti-abuso serão cada vez mais eficazes até porque a colaboração dos Estados será tendencialmente mais efetiva.

10. Os paraísos continuam a existir e continuam a ser relevantes na elaboração de planos fiscais, mas cada vez menos auxiliam em práticas evasivas. Os Estados que são apelidados de paraísos fiscais estão a proceder em alterações estratégicas, adotando políticas de transparência fiscal e disponibilizando-se informações sobre certas entidades, aos países que o solicitarem.

6.1 Contribuições Teóricas e Práticas Do Estudo

O tema planeamento fiscal tem atraído cada vez mais interesse dos pesquisadores da área académica, bem como das organizações. Mesmo sendo um tema a ter em conta na gestão de uma empresa, algumas vertentes não são abordadas profundamente nomeadamente a legalidade deste tema. Esta dissertação demonstrou que o sistema fiscal português aceita o planeamento fiscal, neste sentido abordou-se o sistema fiscal português e a sua legislação.

Mediante as conclusões do trabalho, apresenta-se três grandes contributos, considerados relevantes para este tema:

1. A perceção da legalidade do tema e a diferenciação de outros conceitos.
2. As medidas anti-abuso utilizadas para sanar alguns dos malefícios resultantes das práticas evasivas.
3. Uma componente prática em que se aborda três casos práticos de modo a consolidar a vertente teórica. Estes casos práticos demonstram como a legislação permite determinadas poupanças fiscais.

6.2 Limitações Do Estudo/Propostas de Futuras Investigações.

Neste capítulo enunciam-se as limitações observadas, bem como as propostas de investigação complementares, que permitirão testar novas hipóteses.

A primeira limitação desta investigação é uma limitação temporal. Isto é todo o desenvolvimento tem por base a legislação de 2013 e a esmagadora maioria dos documentos foram consultados no ano de 2013.

Uma outra limitação é extensão do tema que permite explorar várias vertentes, o que faz com que muitos dos documentos disponíveis não contenham informações explícitas sobre tema. A maioria das informações disponíveis aborda o tema – planeamento fiscal –

juntamente com outro tema, o que faz com que a informação seja mais comparativa e de complementaridade do que desenvolvimento.

A principal limitação a ter em conta no estudo é a ligação do tema a legislação em vigor. Como sabemos os sujeitos passivos adaptam-se as normas anti-abusos que são criadas e a legislação também vão sendo adaptadas as práticas evasivas. O que faz com que determinada legislação aplicada no estudo seja alterada e invalidar determinadas análises.

Uma área, passível de explorar em futuras investigações, esta relacionada com os preços de transferências nas multinacionais. Esta área é interessante que permite as empresas deslocarem determinadas operações para territórios em que obtenham maiores benefícios. O que leva a AF desenvolver mecanismos para evitar o uso abusivo deste instrumento.

De salientar ainda outra área de estudo: o efeito fiscal de uma operação de aquisição ou fusão. Neste sentido teria que fazer uma análise comparativa em sede de IRC, IVA e Imposto das sociedades envolvidas e ainda o efeito posterior desta operação. Para aplicação deste estudo teria que analisar a legislação português aplicável e dos territórios onde operam as entidades, consulta casos anteriores e similares existentes, bem como à consulta de artigos e de livros públicos sobre o tema.

7 Bibliografia

- Anselmo, A. (1988). *Técnicas de Pesquisa*. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa.
- Associação Portuguesa de Consultores Fiscais. (2003). *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*. Lisboa: Fisco.
- Azevedo, C. M., & Gonçalves de Azevedo, A. (2008). *Metodologia Científica*. Lisboa: Universidade Católica.
- Azevedo, P. A. (2011). *A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica - Breves Notas sobre o Planeamento Fiscal, As suas Fronteiras e as Medidas Antiabuso*. Porto: Vida Económica.
- Barros, A., & Lopes, J. (24 de Setembro de 2010). *O Conceito de Estabelecimento Estável e a dupla tributação internacional*. Obtido em 16 de Junho de 2013, de <https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2729/1/Estabelecimento%20est%C3%A1vel.pdf>
- Bell, J. (1997). *Como Realizar um Projecto de Investigação*. Lisboa: Gradiva.
- Benigno, P., & Woodford, M. (Julho de 2004). *Optimal Monetary and Fiscal Policy: A Linear-Quadratic Approach*. Obtido em 13 de Janeiro de 2014, de Columbia University: <http://academiccommons.columbia.edu/catalog/ac%3A167762>
- Borges, A., & Macedo, J. (2007). *Sociedades Gestoras de Participações Sociais*. Lisboa: Áreas Editora.
- Borges, R. J. (2002). *Isenção no Modelo OCDE de Convenção Contra a Dupla Tributação Internacional dos Rendimentos (Implicações com a Insónia Tributária)*. Lisboa: Mestrado em Ciências Jurídico-Empresarias - Universidade de Lisboa.
- Brás, F., Dewerbe, P., & Borges, R. (2003). The Madeira Free Zone and its standpoint with in the European Union. In *Fiscalidade- Revista de Direito e Gestão Fiscal* (16) (pp. 21-47). Coimbra: Coimbra Editora.
- Cardoso, P., & Valentin, C. (2011). *Roteiro de Justiça Fiscal - Os poderes da administração tributária versus as garantias dos contribuintes*. Porto: Vida Económica.

- Castro, C. (2006). *Política fiscal e crescimento económico*. Obtido em 13 de Janeiro de 2013, de Revista de Estudos Politécnicos: <http://www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/tek/n5-6/3n5-6a06.pdf>
- Chirelstein, M. A. (1968). *Learned Hand's Contribution to the Law of Tax Avoidance*. Obtido em 13 de Junho de 2013, de <http://digitalcommons.law.yale.edu/>: http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/4554/
- Comissão Europeia. (22 de Maio de 2013). *Luta Contra a Fraude e Evasão Fiscal*. Obtido em 27 de Maio de 2013, de http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_pt.pdf
- Cornelsen, J. M. (2011). *Guia Prático para Elaboração de Trabalho Técnico-Científicos*. Coimbra: Imprensa Da Universidade de Coimbra.
- Correia, A. M., & Mesquita, A. (2013). *Mestrados & Doutoramentos - Estratégias para elaboração de trabalho científicos: o desafio da excelência*. Porto: Vida Económica.
- Correia, P. (2004). *Fiscalidade*. Lisboa: Companhia Própria – Formação e Consultoria, Lda.
- Costa, A. S., Rato Rainha, J. H., & Freitas Pereira, M. H. (1977). *Benefícios Fiscais em Portugal*. Coimbra: Almedina.
- Cunha, M. I. (Outubro-Dezembro de 2005). *FISCALIDADE - Regime Fiscal das Fusões de Sociedades*. Obtido em 11 de Abril de 2013, de OROC: http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=55
- Deloitte. (Maio de 2012). *Observatório da Competitividade Fiscal 2012*. Obtido em 26 de Abril de 2013, de Deloitte: <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Portugal/Local%20Assets/Documents/Observatorio%20Competitividade%20Fiscal%20Jun2012.pdf>
- Dourado, A., Santos, A., Santos, C., Oliver, D., Sousa da Câmara, F., Liebman, H., et al. (2003). *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*. Lisboa: Fisco.
- Eggertsson, G., & woodford, M. (2004). *Optimal monetary and fiscal policy in a liquidity trap*. Obtido em 2014 de 01 de 13, de Columbia University: <http://academiccommons.columbia.edu/catalog/ac%3A115499>

- Esteves, J. C. (2011 de Janeiro). *As medidas anti abuso, os dividendos e o conceito de "tributação efetiva"*. Obtido em 16 de Abril de 2013, de OROC: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/EncontrosOrdem/2011/Antiabusos.pdf>
- Faveiro, V. A. (1986). *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português - II Volume - Estrutura Jurídica do Sistema Fiscal Português*. Coimbra: Coimbra.
- Ferreira, A. H., & Paixão Duarte, A. (2005). *Planejamento Tributário: instrumento eficaz de gestão empresarial*. Obtido em 13 de Janeiro de 2013, de Qualit@s: <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/viewFile/52/43>
- Ferris Yagan, D., Charles Weinzierl, M., & Mankiw, N. (2009). Optimal Taxation in Theory and Practice. *Journal of Economic Perspectives*, 147-174.
- Gomes, J. M. (Janeiro de 2008). *A simplicidade e a instabilidade no sistema fiscal português – Prioridades da política fiscal*. Obtido em 4 de Junho de 2013, de www.oroc.pt: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JanMar2008/Fiscalidade.pdf>
- Gomes, N. S. (1983). *Direito Penal Fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da DGCI.
- Gomes, N. S. (1986). *Lições de Direito Fiscal*. Centro de Estudos Fiscais.
- Gomes, N. S. (1991). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*.
- Gomes, N. S. (1997). *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
- Gomes, N. S. (2003). *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Gonçalves, L. (2013). *Direito Penal Fiscal - Evasão e fraude fiscais*. Porto: Vida Económica.
- Guerra, I. C. (2010). *Pesquisa Qualitativa e Análise de Conteúdo*. Lisboa: Principia.
- Guimarães, J. F. (2007). *Revisores Oficiais de Contas*. Infocontab.
- Guimarães, J. F. (2007). *Técnicos Oficiais de Contas*. Infocontab.
- Lee, R. M. (2003). *Métodos não Interferentes em Pesquisa Social*. (E. d. Freitas, Trad.) Lisboa: Gradiva.
- Machado, J., & Nogueira da Costa, P. (2009). *Curso de Direito Tributário*. Coimbra.

- Martins, A. C. (2006). *Simulação na Lei Geral Tributária e Pressuposto do Tributo*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Martins, A. C. (2006). *Simulação na Lei Geral Tributária e Pressuposto do Tributo - Em contexto de Fraude, Evasão e Planeamento Fiscal*. Coimbra Editora.
- Martins, G. W. (2002). *A despesa Fiscal e o Orçamento do Estado No Ordenamento Jurídico Português*. Lisboa: Almedina.
- Martins, G. W. (2006). *Os Benefícios Fiscais Sistema e Regime*. Coimbra: Almedina.
- Médio Tejo Digital. (s.d.). *A Fiscalidade em Portugal*. Obtido em 2013 de 06 de 15, de Incubadora Electrónica: <http://incubadora.nersant.pt/docs/fiscalidadeportugal.pdf>
- Ministério da Justiça-Centro de Estudos Judiciários. (2011-2012). *Jurisdição Penal e Processual Penal*. Lisboa.
- Ministério das Finanças. (2013). *Despesa Fiscal*. Obtido em 13 de Janeiro de 2013, de http://www.portugal.gov.pt/media/856397/Relatorio_Despesa_Fiscal_2012.pdf
- Ministério das Finanças. (s.d.). *Códigos Tributários*. Obtido em 12 de Novembro de 2013, de Portal Das Finanças: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/
- Ministério das Finanças e da Administração Pública. (Junho de 2011). *Combate à Fraude e Evasão Fiscais*. Obtido em 14 de Maio de 2013, de <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/>: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/2B68EBF3-2301-48C0-818A-6D0E3CCAA8CC/0/relatoriodecombateafraudeeevasaofiscaisde2010.pdf>
- Ministério das Finanças e da Administração Pública. (Junho de 2012). *Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*. Obtido em 13 de Maio de 2013, de <http://www.parlamento.pt/>: http://www.parlamento.pt/Documents/XIILEG/Julho_2012/RelatorioCombateIvasaoFiscal_2011.pdf
- Ministério das Finanças e da Administração Pública. (Junho de 2013). *Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*. Obtido em 30 de Setembro de 2013, de <http://app.parlamento.pt/>:

<http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5355786c5a793944543030764e554e50526b46514c305276593356745a57353062334e4259335270646d6c6b5957526c5132397461584e7a595738764e6a45794e6a67335a6a4d745a4>

Miranda, A. J. (2013). *O Combate à Fraude e Evasão Fiscais - A atuação da Administração Tributária e a avaliação dos resultados obtidos*. Dissertação de Mestrado - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Morais, S. M. (Setembro de 2011). *Deslocalização Fiscal - o Regime das SPGS*. Lisboa: Dissertação de Mestrado.

Nabais, J. C. (2011). A Liberdade De Gestão Fiscal das Empresas. In I. d. Trabalho, *Miscelâneas do IDE* (pp. 9-62). Coimbra: Almedina.

Negraes, V. d. (1996). *Planeamento, Evasão e Fraude Fiscal Internacional*. Coimbra: Dissertação de Mestrado.

OCDE. (2013). *Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging*.

OCDE. (s.d.). *The OCDE Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*. Obtido em Março de 15 de 2013, de <http://www.oecd.org/>: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901115.pdf>

Oliveira, A. F. (2009). *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, As Cláusulas Gerais Anti-abuso e os Conflitos de Interesse*. Coimbra: Coimbra Editora.

Palma, C. C. (2003). A OCDE e o Combate às Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial: Ponto de situação e perspectivas de evolução. In *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal* (16) (pp. 49-79). Coimbra: Coimbra Editora.

Palma, C. C. (s.d.). *Cláusulas anti-abuso e direitos e Direitos e Garantias Dos Contribuintes*. Obtido em 18 de Abril de 2013, de OTOC: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/Cl%C3%A1usulas%20anti%20abuso%20e%20garantias%20dos%20contribuintes.pdf>

Pereira, J. M. (1994). *Fiscalidade*. Plátano Editora.

Pereira, M. H. (2009). *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.

- Perotti, R., & Alesina, A. (1995). *Fiscal Expansion and Adjustments in OECD Countries*. Obtido em 13 de Junho de 2013, de Columbia University: <http://academiccommons.columbia.edu/catalog/ac%3A100215>
- Pinto, J. A. (2012). *Fiscalidade*. Areal.
- Prodanov, C. C., & Freitas, C. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*. Rio Grande do Sul - Brasil: Universidade Feevale.
- Querido, P. (23 de Maio de 2013). *Fraude fiscal custa 1 bilião por ano à UE*. Obtido em 28 de Maio de 2013, de www.jornaldenegocios.pt: http://www.jornaldenegocios.pt/opiniaocolumnistas/paulo_querido/detalhe/fraude_fiscal_custa_1_biliao_por_ano_a_ue.html
- Querido, P. (22 de Maio de 2013). *O 'Santo Graal' da evasão fiscal? Perguntem à Apple*. Obtido em 27 de Maio de 2013, de <http://www.jornaldenegocios.pt>: http://www.jornaldenegocios.pt/opiniaocolumnistas/paulo_querido/detalhe/o_santo_graal_da_evasao_fiscal_perguntem_a_apple.html
- Raupp, F. M., & Beuren, M. (s.d.). *Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais*. Obtido em 02 de Fevereiro de 2013, de Geocities: http://www.geocities.ws/cienciascontabeisfecea/estagio/Cap_3_Como_Elaborar.pdf
- Reis, P. M. (2004). *O Planeamento Fiscal Internacional. O Sistema Fiscal Português com especial referência à Zona Franca da Madeira* (Volume I ed.). Coimbra: Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais.
- Rodrigues, J. A. (1979). *O Sistema Fiscal Português*. Porto: SCARL.
- Sanches, S. (1991). *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*. Lisboa: Edifisco, Lda.
- Sanches, S. (1991). *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal* (Vol. 43818/91). Viseu: Edifisco.
- Sanches, S. (2001). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora.
- Sanches, S. (2003). *Normas Anti-Abuso, Jurisprudência Comunitária e Direito Português : As Provisões no Balanço Fiscal*.

- Sanches, S. (2006). *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*.
- Sanches, S. (Junho de 2008). *As duas Constituições- Nos Dez Anos da Cláusula Geral Anti-Abuso*. Obtido em 2013 de Abril de 25, de Saldanha Sanches: <http://www.saldanhasanches.pt/As-duas-Constituicoes.pdf>
- Sanches, S. (s.d.). *O Combate à Fraude Fiscal e a Defesa do Contribuinte: Dois Objetivos Inconciliáveis?* Obtido em 28 de Maio de 2013, de [http://www.saldanhasanches.pt/IMG_0002.pdf](http://www.saldanhasanches.pt/http://www.saldanhasanches.pt/IMG_0002.pdf)
- Sanches, S., & Martins, A. (2006). *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Santos, A. C. (2003). *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Almedina.
- Santos, A. C. (10 de Outubro de 2008). *Planeamento Fiscal*. Obtido em 10 de Abril de 2013, de OTOC: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/Antonio%20Carlos%20Santos.pdf>
- Santos, A. C., & Martins, A. (3 de Outubro de 2009). *Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. Obtido em 2013 de Abril de 23, de PLMJ: http://www.plmj.com/xms/files/noticias_breves/2009/Outubro/rff.pdf
- Santos, A. G. (2005). *O Crime de Fraude Fiscal: Um contributo Para a Configuração do Tipo Objectivo de Ilícito a Partir do Bem Jurídico*. Dissertação de Mestrado - Universidade de Lisboa.
- Santos, A. T. (2009). *O Crime de Fraude Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Secretariado de Estado Dos Assuntos Fiscais. (Junho de 2012). *Combate à Fraude e Evasão Fiscal Aduaneiras*. Obtido em 27 de Maio de 2013, de http://www.parlamento.pt/http://www.parlamento.pt/Documents/XIILEG/Julho_2012/RelatorioCombateIvasaoFiscal_2011.pdf
- Sequeira, A. (2014). *Planeamento e Gestão Fiscal Em Angola - Reforma Tributária*. Escolar Editora.

- Silva, A. F. (Novembro de 2008). *O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal*. Obtido em 12 de Março de 2013, de OTOC: http://www.otoc.pt/downloads/files/1227698706_42a45_fiscalidade.pdf
- Silva, A. F., & Cravo, D. (Janeiro de 2009). *Conclusões da Conferência Internacional sobre o Planeamento Fiscal*. Obtido em 18 de Abril de 2013, de OTOC: http://www.otoc.pt/downloads/files/1232970833_23a26_gabinete_estudos.pdf
- Silva, A. V. (2007). *Lições de Direito Fiscal*.
- Soares, A. M. (1996). *Planeamento, Evasão e Fraude Fiscal Internacional - Instrumentos e Práticas Utilizadas na sua Abordagem - Perspectiva das Administrações*. Lisboa: Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças Empresariais - Universidade Aberta.
- Sousa, A. (2013). *Estatuto dos Benefícios Fiscais - Comentado*. Vida Económica.
- Sousa, A. (2013). *Estatuto dos Benefícios Fiscais - Comentado*. Porto: Vida Económica.
- Stiglitz, J. (1982). *Utilitarianism and Horizontal Equity: The Case for Random Taxation*. Obtido em 01 de Junho de 2013, de Columbia University: <http://academiccommons.columbia.edu/catalog/ac%3A160304>
- Stiglitz, J. (1985). *The General Theory of Tax Avoidance*. Obtido em 13 de Junho de 2013, de Columbia University: <http://academiccommons.columbia.edu/catalog/ac%3A160102>
- Stiglitz, J. (1995). *The General Theory of Tax Avoidance*. Obtido em 01 de Junho de 2013, de Columbia University: <http://academiccommons.columbia.edu/catalog/ac%3A160102>
- Stiglitz, J. (2009). *Development-Oriented Tax Policy*. Obtido em 01 de Junho de 2013, de Columbia University: <http://academiccommons.columbia.edu/catalog/ac%3A154000>
- Stiglitz, J. (2013). *The Corporation Tax*. Obtido em 13 de Junho de 2013, de Columbia University: <http://academiccommons.columbia.edu/catalog/ac%3A160594>

- Stiglitz, J., & Atkinson, A. (2013). *The Design of Tax Structure: Direct vs. Indirect Taxation*. Obtido em 19 de Junho de 2013, de Columbia University: <http://academiccommons.columbia.edu/catalog/ac%3A160567>
- Stiglitz, J., & Greenwald, B. (1989). *Impact of the Changing Tax Environment on Investments and Productivity: Financial Structure and the Corporation Income Tax*. Obtido em 05 de Junho de 2013, de Columbia University: <http://academiccommons.columbia.edu/catalog/ac%3A159637>
- Stiglitz, J., & Wolfson, M. (1988). *Taxation, Information, and Economic Organization*. Obtido em 05 de Junho de 2013, de Columbia University: <http://academiccommons.columbia.edu/catalog/ac%3A159783>
- Stival, J. (s.d.). *A exegese do Princípio da Neutralidade Fiscal no Sistema Tributário Nacional, sobretudo no regime da substituição tributária, na concessão de incentivos fiscais e na elisão fiscal*. Obtido em 11 de Abril de 2013, de Âmbito Jurídico: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10020
- Tormenta, J. (2011). *As Sociedades Gestoras de Participações Sociais Como Instrumento de Planeamento Fiscal e os seus Limites*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Tribunal Constitucional. (22 de Abril de 2013). *Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013*. Obtido em 12 de Novembro de 2013, de <http://dre.pt/pdf1sdip/2013/04/07800/0232802423.pdf>
- Universidade Lusíada. (2004). *Guia de Doutoramentos, Mestrados, Master, Pós-graduações e Especializações*. Lisboa: Universidade Lusíada.
- Wharton, University of Pennsylvania. (12 de Dezembro de 2012). *Uma nova era coloca sob a lupa os paraísos fiscais*. Obtido em 28 de Agosto de 2013, de Wharton, University of Pennsylvania: <http://www.wharton.universia.net/index.cfm?fa=viewArticle&id=2293&language=portuguese>
- Wharton, University of Pennsylvania. (19 de Junho de 2013). *Corporate Tax Avoidance: Can the System Be Fixed?* Obtido em 2013 de Setembro de 30, de Wharton,

University of Pennsylvania: <http://knowledge.wharton.upenn.edu/article/corporate-tax-avoidance-can-the-system-be-fixed/>

Xavier, A. (2011). *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina.

*«Só tem o direito de criticar aquele que pretende
ajudar.»*

(Abraham Lincoln)